TAX, AUDIT & ACCOUNTANCY

NR N° 51

JAARGANG 11 / 11e ANNEE
JUNI / JUIN 2016
4X/JAAR / 4X/AN

- ☐ **Réforme du droit des sociétés**
- ☐ **Single audit en een vergelijking met de omringende landen**
- ☐ **Rapport BEPS de l'OCDE : une évolution importante en fiscalité internationale**

die Keure PROFESSIONAL PUBLISHING

icci INFORMATIECENTRUM VOOR HET BEDRIJFSREVISORAAT
CENTRE D'INFORMATION DU REVISORAT D'ENTREPRISES

Instituut van de Bedrijfsrevisoren
Institut des Réviseurs d'Entreprises

SOMMAIRE INHOUD

01 Editoriaal van de nieuwe Voorzitter van het IBR
De financiële draagkracht van vennootschappen bij de modernisering van het vennootschapsrecht
Editorial du nouveau Président de l'IRE
La solidité financière des sociétés dans le cadre de la modernisation du droit des sociétés

04 La réforme du droit des sociétés

14 Single audit en een vergelijking met de omringende landen

28 Le rapport BEPS de l'OCDE : une évolution importante en fiscalité internationale

40 Het woord van de Hoofdredacteur
Panama Papers, LuxLeaks, Excess Profit Rulings... en de correcte toepassing van de fiscale transparantie
Le mot du Rédacteur en chef
Panama Papers, LuxLeaks, Excess Profit Rulings... : du bon usage de la transparence fiscale

TAX AUDIT & ACCOUNTANCY

Revue trimestrielle du Centre d'Information du Révisorat d'entreprises (ICCI)
Abréviation recommandée : TAA

Driemaandelijks tijdschrift van het Informatie-centrum voor het Bedrijfsrevisoraat (ICCI)
Aanbevolen afkorting: TAA

COMITE DE REDACTION
REDACTIECOMITE

P.P. Berger
D. Breesch
Th. Carlier
M. De Wolf (Hoofdredacteur/Rédacteur en chef)
D. Kroes
P. Minne
D. Schockaert
D. Smets
Y. Stempnierwsky
C. Van der Elst

SECRETARIAT DE REDACTION
REDACTIESECRETARIAAT
ICCI
E. Vanderstappen, V. Yangandi et/en S. De Blauwe
Bd. E. Jacqmainlaan 135
1000 Brussel - Bruxelles

EDITEUR RESPONSABLE
VERANTWOORDELIJKE UITGEVER
P.P. Berger
Bd. E. Jacqmainlaan 135
1000 Bruxelles - Brussel

MISE EN PAGE
VORMGEVING
die Keure/la Charte
Brugge

Editoriaal van de nieuwe Voorzitter van het IBR

DE FINANCIËLE DRAAGKRACHT VAN VENNOOTSCHAPPEN BIJ DE MODERNISERING VAN HET VENNOOTSCHAPS-RECHT

Het moderniseringsproject van het vennootschapsrecht dat uitgewerkt wordt op initiatief van het Centrum voor Vennootschapsrecht, de verzamelnaam van professoren van alle rechtenfaculteiten van ons land, krijgt de volle steun van Koen Geens, Minister van Justitie, en brengt een aantal nieuwigheden met zich mee: een drastische vermindering van het aantal vennootschapscategorieën, de afschaffing van het vereiste kapitaal voor BVBA's, de verplichting om een financieel plan voor te leggen bij verschillende gelegenheden en de mogelijkheid voor vzw's om een commerciële activiteit uit te oefenen, om er maar enkele te noemen.

Deze hervorming zal heel wat inzet van de economische beroepen vergen, zeker op het vlak van persoonlijke vorming om de nieuwe regels voldoende te leren kennen, maar ook om

Editorial du nouveau Président de l'IRE

LA SOLIDITÉ FINANCIÈRE DES SOCIÉTÉS DANS LE CADRE DE LA MODERNISATION DU DROIT DES SOCIÉTÉS

Le projet de modernisation du droit des sociétés, en gestation à l'initiative du Centre du Droit des Sociétés, collectif de professeurs de toutes les facultés de droit de notre pays, est résolument soutenu par Koen Geens, Ministre de la Justice, et emporte son lot de nouveautés : réduction drastique du nombre de catégories de sociétés, suppression de l'exigence en capital pour les SPRL, plan financier requis à de multiples occasions, possibilité pour les ASBL d'exercer une activité commerciale, pour n'en citer que quelques-unes.

Cette réforme demandera un investissement important des professions économiques, en formation personnelle certes, pour acquérir une connaissance suffisante des nouvelles règles, mais également pour aider leurs clients à se conformer aux

Instituut van de Bedrijfsrevisoren
Institut des Réviseurs d'Entreprises
E. Jacqmainlaan 135, 1000 Brussel, T (02) 512 51 36, F (02) 512 78 86
Bd. E. Jacqmain 135, 1000 Bruxelles, T (02) 512 51 36, F (02) 512 78 86
Koninklijk Instituut / Institut royal

klanten te helpen zich aan te passen aan de nieuwe regels, met name door hun statuten aan te passen, hun vennootschapsvorm te wijzigen, enz.

In het kader van de hervorming tekent zich echter een nieuwe opdracht af voor boekhoudkundige beroepen: de klant bijstaan bij de opvolging – en het aantonen – van de liquiditeit en solvabiliteit, en bij het uitwerken van een financieel plan zoals vereist voor sommige handelingen. De commissaris, of in zijn afwezigheid een boekhoudkundig beroepsbeoefenaar, zal de grondslagen ervan in bepaalde gevallen moeten bewijzen.

In de hervorming van het vennootschapsrecht neemt het belang toe van de opvolging van de liquiditeit en solvabiliteit en van het financieel plan. Ze vervangen het afgeschafte minimumkapitaal als bescherming van de schuldeisers. Andere alternatieve maatregelen worden eveneens onderzocht, met name het verhogen van de bestuurdersaansprakelijkheid.

Die nieuwe ideeën – die weldra vorm zullen krijgen gezien de vanzelfsprekend lijkende politieke wil om de hervorming van het vennootschapsrecht te doen slagen – zijn zeker iets positiefs. Ons Wetboek van vennootschappen is in feite een allegaartje geworden van verschillende regels, soms oud, soms tegenstrijdig, soms onbegrijpelijk en soms zonder dat ze nog verband houden met de zakenwereld zoals die is geëvolueerd sinds ze werden aangenomen.

Nochtans hebben de voormelde regels met betrekking tot de financiële draagkracht van vennootschappen iets van een déjà vu gevoel met een lichtjes bittere nasmaak: het is vijf jaar geleden dat de BVBA Starter het licht zag. Daarbij werd de nadruk gelegd op een vermindering van de kapitaalvereisten en op de tegenhanger ervan, het financieel plan, met die bijzonderheid dat dat laatste moet worden uitgewerkt op basis van een opgelegd model en met de bijstand van een boekhoudkundig specialist.

nouvelles règles, notamment en adaptant leurs statuts, voire en changeant la forme de leur société, etc.

Mais, dans le cadre de cette réforme, une nouvelle mission se profile pour les professionnels de la comptabilité: assister le client dans le suivi – et la démonstration – de la liquidité et la solvabilité, et dans l'élaboration du plan financier requis lors de certaines opérations ; le commissaire, ou, à défaut, un professionnel de la comptabilité, devra, dans certains cas, en attester les fondements.

C'est que, dans la réforme du droit des sociétés, le suivi de la liquidité et de la solvabilité et le plan financier revêtent une importance accrue, étant le pendant à la suppression du capital minimum en matière de protection des créanciers ; d'autres mesures alternatives sont également à l'étude, notamment un accroissement de la responsabilité des administrateurs.

Ces nouvelles idées – qui se concrétiseront prochainement tant la volonté politique de faire aboutir la réforme du droit des sociétés semble évidente – sont certainement salutaires : notre Code des sociétés est en effet devenu un amoncellement de règles diverses, parfois anciennes, parfois contradictoires, parfois inintelligibles, parfois en déconnexion complète avec le monde des affaires tel qu'il a évolué depuis leur adoption.

Cependant, les règles évoquées ci-dessus en matière de solidité financière des sociétés ont un petit goût de déjà-vu, nappé d'un zeste d'amertume : voici cinq ans, lorsque la SPRL Starter fut créée, l'accent fut déjà mis sur la réduction des exigences en matière de capital et sur son pendant, le plan financier, avec la particularité que ce dernier doit être établi sur la base d'un modèle imposé et avec l'assistance d'un professionnel du chiffre.

De BVBA Starter was niet echt een succes: een beperkt aantal opgestarte ondernemingen van dit type met in verhouding veel faillissementen, vooral na vijf jaar, wanneer de bijzondere aansprakelijkheid van de oprichter afloopt.

Het idee mag echter niet worden opgegeven op basis van de ietwat ontgoochelende ervaring; ten eerste omdat het in heel wat gevallen met een zeker succes werd – en nog steeds wordt – toegepast, en daarnaast omdat de flexibiliteit dat een dergelijk systeem biedt in vergelijking met de strakke vereisten van het minimumkapitaal bijdraagt tot de economische ontwikkeling, zoals dat in bepaalde buurlanden werd vastgesteld.

Veeleer dan het weg te gooien, moeten we het concept dus beter ontwikkelen en uitwerken om het op alle ondernemingen toe te passen. In dat kader hebben de drie instituten van de economische beroepen begin dit jaar een interinstitutenwerkgroep opgericht, die de hervorming van het vennootschapsrecht moet opvolgen, de Raad van de respectievelijke instituten moet informeren en haar technische expertise zoveel mogelijk ter beschikking moet stellen van de auteurs van deze hervorming.

Dat alles om ervoor te zorgen dat de versterkings- en toezichtssystemen voor de financiële draagkracht van ondernemingen deze keer wel een succes zijn en echt bijdragen tot een daadwerkelijke doeltreffendheid in de praktijk. Nauwelijks enkele weken geleden is daaromtrent een brief gericht aan de Minister van Justitie.

Thierry Dupont
Voorzitter IBR

La SPRL Starter ne fut pas un véritable succès : nombre limité de créations d'entreprises de ce type, et proportion élevée de faillites, surtout après cinq ans, une fois éteinte la responsabilité particulière du fondateur

L'idée n'est cependant pas à rejeter sur la base de cette expérience quelque peu décevante ; d'abord, parce qu'elle fut – et l'est encore – utilisée avec un certain succès dans nombre de cas, ensuite, parce que la souplesse qu'un tel mécanisme offre face à la rigidité du capital minimum contribue, ainsi que cela a été constaté dans certains pays avoisinants, au développement de l'économie.

Il convient donc davantage de développer et approfondir le concept dans son application à toutes les entreprises, que de le rejeter ; les trois instituts des professions économiques ont, dans ce cadre, mis en place au début de l'année un groupe de travail interinstituts chargé de suivre la réforme du droit des sociétés, d'informer le conseil des instituts respectifs, et, tant que faire se peut, fournir son expertise technique aux rédacteurs de cette réforme.

Notamment afin que, cette fois-ci, les mécanismes de renforcement et de surveillance de la solidité financière des entreprises soient un succès et d'une réelle efficacité pratique. Un courrier a été adressé en ce sens, il y a quelques semaines à peine, au Ministre de la Justice.

Thierry Dupont
Président IRE

4

LA RÉFORME DU DROIT DES SOCIÉTÉS

PAUL ALAIN FORIERS

Avocat à la Cour de cassation, Professeur ordinaire à l'Université Libre de Bruxelles

Introduction

1. Annoncée à la Commission du droit commercial et économique de la Chambre le 6 octobre 2015[1], la réforme du droit des sociétés se poursuit sans relâche.

Ainsi que le ministre de la Justice l'exposait à cette occasion, ce projet est mené parallèlement à la révision des lois du 8 août 1997 sur les faillites et du 31 janvier 2009 relative à la continuité des entreprises ainsi qu'à une réflexion sur l'intégration du Code de commerce dans le Code de droit économique qui conduit à s'interroger notamment sur la pertinence de la notion de « commerçant », le concept d' « entreprise » occupant aujourd'hui une position centrale[2].

On devine qu'une réforme du droit des sociétés ne saurait être isolée de ces deux autres chantiers. Il suffit de se rappeler à cet égard que le Code des sociétés distingue les sociétés commerciales des sociétés civiles, ces dernières fussent-elles *« à forme commerciale »* (article 3, §§ 2 à 4, C. Soc.) et que certaines dispositions de celui-ci entretiennent des rapports étroits avec le droit de la faillite ou de l'insolvabilité en général (voy. articles 96, § 1er, 6°, 138, 265, 332, 333, 409, 431, 432, 530, 633 et 634, C. Soc.).

LES OBJECTIFS GÉNÉRAUX DE LA RÉFORME SONT CONNUS. IL S'AGIT, EN SUBSTANCE, NON PAS DE PROCÉDER À UNE SIMPLE COORDINATION OU CLARIFICATION DU DROIT EXISTANT MAIS BIEN D'UNE RÉFORME EN PROFONDEUR TENDANT À METTRE EN PLACE UN SYSTÈME SIMPLIFIÉ ET ATTRAYANT QUI SOIT AU SERVICE DE LA PRATIQUE ET QUI, DÈS LORS, RENDE LE DROIT BELGE « COMPÉTITIF » PAR RAPPORT AUX PAYS VOISINS QUI ONT MODERNISÉ LEUR DROIT DES SOCIÉTÉS

1 Échange de vues avec le ministre de la Justice et des experts du Centre belge du droit des sociétés sur la modernisation du droit des sociétés, Rapport fait au nom de la Commission de droit commercial et économique par M. François Delpérée, *Doc. Parl.*, Chambre, session 2015-2016, Doc. 54, 1500/001.

2 *Doc. Parl.*, précité, p. 3.

2. Les objectifs généraux de la réforme sont connus. Il s'agit, en substance, non pas de procéder à une simple coordination ou clarification du droit existant mais bien d'une réforme en profondeur tendant à mettre en place un système simplifié et attrayant qui soit au service de la pratique et qui, dès lors, rende le droit belge « compétitif » par rapport aux pays voisins qui ont modernisé leur droit des sociétés.

Il serait à la fois impossible et inutile dans le cadre de cette contribution d'entrer dans le détail des modifications envisagées.

Les grands axes de la réforme et les principales modifications envisagées ont été parfaitement exposés par le professeur Jean-Marie Nelissen Grade dans son exposé introductif lors de la séance de la Commission de droit commercial et économique de la Chambre du 6 octobre 2015[3]. Il serait inutile de les paraphraser.

Le domaine est par ailleurs énorme et les textes sont en cours de rédaction. Or nul n'ignore qu'à ce stade les idées peuvent évoluer. Le passage de l'idée générale à sa formulation constitue en effet le moment où les questions surgissent. Il en est spécialement ainsi lorsqu'il s'agit de rédiger des textes de loi qui, même s'ils sont contraignants, doivent être au service de la pratique, ce qui suppose, d'une part, qu'ils puissent être aisément appliqués donc qu'ils soient suffisamment clairs et précis et, d'autre part, que sous le prétexte louable de combattre certains abus, ils ne conduisent pas à interdire des formules parfaitement légitimes et utiles. Il serait donc peu heureux d'entrer, à ce stade, dans le commentaire détaillé de textes en devenir et partant instables qui doivent de surcroît sur certains points faire l'objet d'arbitrages politiques.

Aussi nous bornerons-nous à rappeler quelques grandes questions qui sont au centre des réflexions des artisans de la réforme.

3 *Doc. Parl.*, précité, pp. 4-14.

Après avoir rappelé les traits généraux de cette dernière, nous aborderons certaines questions plus particulières.

Les traits généraux

A. Une réforme globale du droit des sociétés et des associations

3. La réforme dépasse le cadre classique du droit des sociétés pour englober celui des associations et même des fondations.

Dans cette optique, il est apparu indispensable de clarifier la définition de ces diverses catégories d' « organisations » dans le but notamment d'éliminer certaines discussions qui subsistent. On connaît en effet les difficultés auxquelles peuvent conduire l'esprit de lucre ou l'absence d'esprit de lucre comme composante de la spécialité légale des sociétés et des associations sans but lucratif[4].

L'idée est dès lors de permettre à chacune de ces organisations d'exercer une activité économique. Le but de lucre s'estomperait donc au profit d'un autre critère, celui de la distribution directe ou indirecte des profits aux membres de ces structures.

Toute société impliquerait non seulement qu'elle soit constituée aux fins de poursuivre un objet déterminé (son objet social) mais aussi de distribuer les profits de ses activités à son ou ses associés en contrepartie de leurs apports.

À l'inverse, une « ASBL » ou une fondation pourrait poursuivre sans restriction une activité économique pour autant qu'elle ne procède à aucune distribution directe ou indirecte de ses profits à ses membres ou à ses dirigeants.

4 Sur cette question, cons. not. récemment P.A. Foriers et A. François, « Un nouveau regard sur quelques distinctions classiques en droit des sociétés », *La modernisation du droit des sociétés. À l'initiative du Centre belge du droit des sociétés*, Bruxelles, Larcier, 2014, n°s 16 et s., p. 36 et s.

La formule présente à cet égard l'avantage de résoudre les difficultés liées à l'épineuse question de savoir dans quelle mesure, ou jusqu'à quel point, une association sans but lucratif peut poursuivre des activités « commerciales » ou « lucratives » en vue de générer des ressources destinées à servir son objet désintéressé.

L'adoption de ce critère suppose évidemment que soit précisée la notion de « distribution des profits » et, plus précisément, de « distribution indirecte » de ceux-ci. L'interdiction de distribution même indirecte des profits dans les associations et les fondations doit être renforcée tout en veillant à éviter qu'elle entrave l'objet de ces institutions. En d'autres termes, celles-ci doivent – c'est l'évidence – demeurer libres d'affecter leurs profits à la réalisation de leur objet social.

4. Dans la logique de ce système, la prohibition des clauses léonines dans les sociétés devrait être maintenue mais en limitant celle-ci aux clauses léonines au sens propre du terme, c'est-à-dire celles qui réservent à l'un des associés la totalité des bénéfices en excluant les autres de toute répartition.

En revanche, l'interdiction des clauses conduisant à exonérer l'un des associés des pertes serait supprimée. Le projet répond ainsi aux vœux de la doctrine. On rappellera d'ailleurs que la Cour de cassation s'est efforcée de contenir cette interdiction dans de strictes limites. Elle ne s'applique ni aux dispositions qui n'ont pas pour objet d'interférer avec le pacte social[5] – ce qui est logique – ni aux clauses qui servent l'intérêt social[6].

Il va de soi, par ailleurs, que ne sauraient être considérées comme léonines, les sociétés ne comportant qu'un seul associé.

Au contraire la possibilité de créer une société d'une personne, aujourd'hui en principe limitée à la SPRL, serait étendue aux SA. En revanche, la société d'une personne serait inconciliable avec la nature des sociétés présentant un caractère contractuel marqué[7] – nul ne pouvant contracter avec soi-même[8] – et avec celle des sociétés coopératives – en raison de cette forme particulière de société qui suppose *des* coopérateurs.

5. La possibilité élargie pour les associations et les fondations de se livrer à des activités économiques peut évidemment retentir sur leur régime fiscal. Il serait, en effet, anormal que deux entreprises économiques exerçant les mêmes activités soient, en raison de leur seule forme, soumises à des régimes fiscaux radicalement différents en conférant ainsi à l'une d'elles un avantage concurrentiel. Mais cette question fiscale, qui ne relève pas directement de la réforme en cours, n'est pas nouvelle. Rappelons à cet égard qu'une ASBL, par exemple, peut parfaitement être soumise aujourd'hui à l'impôt des sociétés. *« Eu égard à la définition large du mot 'société' dans le CIR »*[9], écrivaient les professeurs Kirkpatrick et Garabedian à ce propos, *« toute ASBL qui se livre, même accessoirement à des opérations lucratives est en principe assujettie à l'I. Soc. »* même si l'article 181 du CIR conduit à réduire le champ d'application de ce principe[10].

5 Cass., 5 novembre 1998, *Pas.*, 1998, n° 477 et les conclusions de M. l'avocat général De Riemaecker.

6 Cass., 29 mai 2008, *Pas.*, 2008, n° 332.

7 La société simple dotée ou non de la personnalité juridique.

8 Du moins en une même qualité : sous réserve de l'interdiction de la contrepartie et des difficultés liées au « double mandat », rien n'empêche, en revanche, sur le plan conceptuel qu'une personne contracte avec elle-même en deux qualités différentes.

9 *« Toute société, association, établissement ou organisme quelconque régulièrement constitué qui possède la personnalité juridique et se livre à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif »* (art. 2, § 1er, 5°, alinéa 1er, CIR).

10 J. Kirkpatrick et D. Garabedian, *Le régime fiscal des sociétés en Belgique*, 3e éd., Bruxelles, Bruylant, 2003, n° 2.6, p. 102.

B. La réduction du nombre de formes de sociétés et la promotion de la SPRL

6. La réglementation actuelle multiplie le nombre de formes de sociétés alors que certaines de celles-ci sont peu usitées et que d'autres sont techniquement inutiles et ne subsistent que pour des raisons historiques.

Au nombre de ces dernières, l'on citera notamment l'association momentanée et la société interne (ou en participation). La première n'est qu'une société de droit commun constituée pour les besoins d'une opération déterminée, la seconde qu'une société de droit commun occulte qui agit par le biais d'un mandataire non représentatif[11] (son associé gérant).

Dans l'idéal, et si l'on exclut les formes de sociétés issues du droit européen, le nombre de sociétés pourrait être réduit à trois[12] : d'une part, la société simple (*maatschap*) (donc le contrat de société qui pourrait permettre, en pratique, de créer une société momentanée ou en participation et qui pourrait, le cas échéant, acquérir la personnalité juridique et devenir une société en nom collectif ou une société en commandite simple), d'autre part, la SPRL (dont le régime serait libéralisé notamment en termes de cessibilité des parts sociales et de possibilité de prévoir des sorties d'associés à charge du fonds social comme en matière de coopératives) et, enfin, les sociétés anonymes (dont le régime serait plus rigide et réservé, du moins en pratique, aux grandes sociétés).

L'existence de la société coopérative européenne et l'importance que revêt en Belgique le mouvement coopératif ont cependant conduit à maintenir la société coopérative à responsabilité limitée. Celle-ci serait toutefois conçue de telle manière qu'elle ne puisse être utilisée que pour les véritables coopératives. L'on sait, en effet, que de très nombreuses coopératives n'ont emprunté cette forme que pour pouvoir bénéficier de la souplesse de leur régime et plus particulièrement de la possibilité qu'il offre d'organiser aisément des entrées et des sorties d'associés – la démission conduisant au remboursement par la société de la part de l'associé qui se retire sans qu'il y ait lieu à rachat par les associés restants.

Quatre formes de sociétés par conséquent, du moins en principe car, rappelons-le, les choses peuvent évoluer, mais quatre formes qui pourraient, en pratique, être modelées de façon à se rapprocher de toutes les formes de sociétés existantes.

7. Techniquement, comme le soulignait Jean-Marie Nelissen dans son exposé à la commission de la Chambre, la société à finalité sociale pourrait être supprimée[13]. La redéfinition des ASBL et la société coopérative pourraient parfaitement répondre aux besoins qui ont conduit à la création de cette forme de société. Une très large majorité de sociétés à finalité sociale est constituée sous la forme de coopératives et les conditions relatives à la création d'une SFS rejoignent très largement celles applicables aux sociétés coopératives agréées.

8. On relèvera enfin que le projet envisage de supprimer la notion de « société faisant ou ayant fait publiquement appel à l'épargne » (art. 438, C. Soc.) en maintenant seulement la notion de « société cotée ».

La notion de société faisant ou ayant fait publiquement appel à l'épargne n'a en effet qu'un intérêt extrêmement limité, les dispositions particulières applicables à celles-ci s'étant réduites au fil du temps. Il suffit à

11 Une sorte de commissionnaire.

12 C'était l'idée initiale du Centre belge du droit des sociétés, cons. O. Caprasse et M. Wyckaert, « Limitation du nombre de sociétés : qu'en est-il des sociétés de capitaux (SA, SPRL et SC) ? », *La modernisation du droit des sociétés*, *op. cit.*, p. 63 et s. et K. Geens et P. Van Ommeslaghe, « L'articulation du régime des sociétés de personnes », *ibidem*, p. 15 et s.

13 *Doc. Parl.*, Chambre, session 2015-2016, Doc. 54, 1500/001, p. 7.

cet égard de penser à la réduction du champ d'application du régime des OPA obligatoires.

9. La réduction à quatre des formes de sociétés va de pair avec la volonté de promouvoir la SPRL, déjà très répandue mais dont le régime est sur certains points assez rigide (on pense, par exemple, à la cessibilité des parts). L'idée serait d'en faire un véritable concurrent de la BV néerlandaise et d'amener les sociétés anonymes non cotées à se transformer en SPRL, non pas obligatoirement mais simplement parce que le régime de SPRL serait le plus adapté aux petites et moyennes entreprises et même à des sociétés plus importantes à caractère plus ou moins fermé. Nous reviendrons sur cette question.

C. Un projet qui renforce la liberté des parties mais avec des régimes par défaut

10. Sur différents points, le projet tend à une plus grande flexibilité en élargissant le domaine de la liberté des parties en matière statutaire.

Se voulant pratique, il s'efforcera toutefois de prévoir des régimes par défaut qui soient suffisamment complets.

D. La « nationalité » des sociétés

11. On sait que le droit applicable aux sociétés dotées de la personnalité juridique est déterminé par la loi du lieu de leur principal établissement (art. 10 du Code de droit international privé) c'est-à-dire de leur « siège social réel » déterminé en fonction d'une pluralité de facteurs (art. 4, § 3, du Code de droit international privé). Ce système s'oppose à celui de l'*incorporation* ou à celui du « siège statutaire ».

12. Le système du siège social réel a certes des mérites même s'il a ses détracteurs.

Deux arguments décisifs conduisent toutefois à l'abandonner au profit du système du siège statutaire.

Tout d'abord la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne[14].

Aux termes de celle-ci, en effet, une société qui, en vertu de son droit national d'origine, peut déplacer son siège réel dans un autre État membre sans perdre sa nationalité doit pouvoir conserver sa nationalité dans ce dernier, même si celui-ci a adopté le critère du siège social réel comme règle de conflit. Une société constituée en Angleterre pourrait ainsi déplacer son siège réel en Belgique tout en conservant sa nationalité, donc en demeurant soumise au droit anglais.

En revanche, une société belge qui déplacerait son siège social à l'étranger perdrait sa nationalité belge.

À la différence des droits qui optent pour le principe de *l'incorporation* ou du siège statutaire, le droit belge des sociétés n'est donc pas « exportable ». Il est ainsi victime d'une sorte de discrimination, d'autant que la Belgique est un petit pays au cœur de l'Europe.

L'exiguïté du territoire belge constitue une seconde raison de modifier le système. Nombre de sociétés belges sont tournées vers l'étranger.

La Belgique comporte par ailleurs, encore, plusieurs sociétés multinationales extrêmement importantes dont les activités industrielles et commerciales sont largement situées hors de Belgique. Or les exigences d'une bonne gestion conduisent, d'une part, à répartir dans le monde les centres de décision et, d'autre part, à déplacer au fil du temps le lieu où se tiennent les conseils d'administration. Le système du siège social statutaire met ces sociétés à l'abri du risque de perdre leur nationalité belge dans le système du siège réel.

14 Cons. K. Maresceau et N. Cooreman, « Belgium, get ready to compete for corporate charters : une plaidoirie pour l'introduction de la théorie du siège statutaire », *La modernisation du droit des sociétés*, *op. cit.*, n°s 9 et s., p. 121 et s. et réf.

Aussi le projet opte-t-il clairement pour une modification de la règle traditionnelle du siège social réel au profit de celle du siège statutaire.

On observera, pour le reste, que l'adoption du système du siège statutaire n'aurait pas d'incidence en matière de faillite, d'autres règles de conflit étant applicables, et que la modification ne devrait pas avoir d'incidence fiscale.

Les principales modifications

A. La société simple (« *maatschap* »)

13. Le droit du contrat de société et des sociétés en nom collectif ou en commandite simple ne devrait pas connaître de modification marquante.

Les articles 18 à 55 du Code des sociétés seront cependant débarrassés de certaines dispositions obsolètes et discutées, ceci au profit du droit commun.

Par ailleurs, ils seront adaptés aux évolutions récentes du droit des obligations contractuelles notamment en matière de contrats multipartites. On pense à cet égard à l'importance que peut revêtir la résolution partielle dans ce type de contrats[15].

B. Une modification fondamentale du régime de SPRL : vers une SPRL flexible au gré des souhaits des associés

14. Un aspect fondamental de la réforme en cours touche à la SPRL *« qui serait largement flexibilisée en vue de la rendre plus attrayante pour tous les types d'entreprises petites ou grandes »*[16].

UN ASPECT FONDAMENTAL DE LA RÉFORME EN COURS TOUCHE À LA SPRL « QUI SERAIT LARGEMENT FLEXIBILISÉE EN VUE DE LA RENDRE PLUS ATTRAYANTE POUR TOUS LES TYPES D'ENTREPRISES PETITES OU GRANDES »

15. La cessibilité des parts sociales serait entièrement laissée à la discrétion des auteurs des statuts. On sait qu'aujourd'hui les statuts ne peuvent que renforcer les conditions légales en les rendant plus rigoureuses (art. 249, alinéa 1er, C. Soc.)[17]. Le projet, qui maintient la possibilité d'opter pour une société fermée dotée de parts quasiment incessibles, permettra d'opter pour des parts librement cessibles à l'instar des actions d'une société anonyme. Bref, il opte pour une large liberté statutaire.

16. La même liberté se retrouve en ce qui concerne les droits de vote. Il admet la possibilité de parts dotées de droits de vote multiples.

17. Enfin, il supprime le capital social au sens technique du terme. Le droit européen n'impose, en effet, pas que les SPRL soient dotées d'un capital social et les praticiens savent que le capital social n'est qu'une garantie illusoire pour les tiers.

La suppression du capital social, qui constitue une modification majeure, suppose évidemment que d'autres techniques soient

15 Sur la question cons. réc. P. A. Foriers, « Aspects des contrats multipartites en droit positif belge », *L'entreprise et ses partenaires. Aspects de droit contractuel*, Bruxelles, Anthemis, 2015, p. 167 ; I. Samoy et P. Wéry (éd.), *Meerpartijenovereenkomsten/contrats multipartites*, Bruges, Bruxelles, die Keure, la Charte, 2013.

16 J. M. Nelissen Grade, Exposé précité.

17 J. Van Ryn et J. Heenen, *Principes de droit commercial*, T. II, 1e éd., Bruxelles, Bruylant, n° 918 ; M. Coipel, *Les sociétés privées à responsabilité limitée*, Bruxelles, Larcier, 2008, n° 203.

mises au point en vue d'assurer la protection des tiers et d'éviter des distributions abusives. Le détail de celles-ci est encore à l'étude. Les idées suivantes ont toutefois été formulées.

Dans cette optique, le plan financier devra être renforcé. Les distributions seront subordonnées à un double test : un test de solvabilité destiné à éviter que la distribution conduise à un actif net négatif et un test de liquidité destiné à vérifier que la société pourra après la distribution continuer à faire face à ses obligations. Le commissaire exercera un contrôle à cet égard. L'objet précis de celui-ci reste à déterminer. La suppression du capital social ne conduira pas à la suppression des autres règles qui tendent à protéger les tiers. Le régime des rachats de parts propres et celui du contrôle des apports en nature seront ainsi maintenus moyennant bien sûr les adaptations nécessaires.

Dans un ordre d'idée analogue, il est envisagé de maintenir une procédure d' « alarme » comparable à celle de l'article 332 du Code des sociétés mais en l'adaptant à l'absence de capital social.

D'autres mesures sont par ailleurs à l'étude, un juste équilibre devant être trouvé entre la protection des tiers et celle des associés, d'une part, et le caractère attrayant que doit revêtir la SPRL rénovée, d'autre part.

C. La société corporative à responsabilité limitée

18. La forme de société coopérative à responsabilité limitée serait réservée aux « véritables coopératives » donc aux coopératives agréées par le Conseil national de la coopération et aux coopératives qui, sans être agréées, s'inscrivent dans ce mouvement coopératif ou sont fondées sur un « esprit coopératif », ce qui implique que la loi précise des conditions auxquelles devront répondre les statuts de ces sociétés. Les autres coopératives devront être transformées en SPRL ou en une autre forme de société.

UNE MODIFICATION REMARQUABLE DU DROIT DES SOCIÉTÉS ANONYMES NON COTÉES CONSISTERAIT DANS LA POSSIBILITÉ DE CRÉER DES ACTIONS À VOTE PLURAL

Sous cette importante réserve, le régime des coopératives à responsabilité limitée devrait gagner en flexibilité et être inspiré de celui des SPRL.

Les sociétés coopératives utilisées par les membres de professions libérales, tels les réviseurs d'entreprises ou les avocats, pourront se transformer en SPRL dont le régime permettra de prévoir des entrées et sorties d'associés à charge du fonds social comme dans une coopérative (voy. ci-dessus, n° 6).

D. La société anonyme

Vers des actions à vote plural

19. Une modification remarquable du droit des sociétés anonymes **non cotées** consisterait dans la possibilité de créer des actions à vote plural.

On remarquera que cette modification n'est pas aussi révolutionnaire qu'on pourrait le penser.

Non seulement notre pays a, par le passé, connu, des actions à vote plural[18], mais notre droit positif connaît des actions sans droit de vote (art. 476, 480 et 482, C. Soc.).

18 Avant l'arrêté royal n° 26 du 31 octobre 1934 concernant le droit de vote dans les sociétés anonymes qui supprime le vote plural en raison des abus auxquels il avait conduit (cons. *RPS*, 1934, n° 3145, p. 343 et obs.).

Il permet par ailleurs de créer des parts bénéficiaires avec droit de vote (art. 542, C. Soc.). Enfin, le droit de vote est fonction de la valeur nominale ou du pair comptable de l'action (art. 541, C. Soc.) et non de l'importance de son dividende ou de son droit aux répartitions, rien n'empêche donc d'émettre des actions d'une catégorie particulière dont la valeur nominale serait égale aux actions d'une autre catégorie mais dont les droits au dividende et aux répartitions en cas de liquidation seraient sensiblement inférieurs. Ces actions d'une valeur économique nettement plus faible disposeraient du même pouvoir votal que les autres et pourraient ainsi être utilisées comme instrument de contrôle.

La combinaison de ce système avec des parts bénéficiaires dotées du droit de vote et des actions sans droit de vote peut ainsi aboutir, en fait, à l'équivalent d'actions à vote plural.

20. Dans les **sociétés cotées**, les actions à vote plural seraient en principe exclues mais il est envisagé de permettre aux statuts d'offrir un droit de vote double aux actionnaires qui conservent leurs titres pendant un certain délai (12 ou 24 mois).

Il s'agit donc de favoriser les investisseurs à long terme par rapport à ceux qui conçoivent l'action comme un simple placement à court terme, un instrument de spéculation... Des systèmes comparables ont été adoptés en France et en Italie.

Vers de nouvelles possibilités en termes de gouvernance

21. Le projet envisage des modifications substantielles en termes de gouvernance des sociétés anonymes.

22. La possibilité pour les sociétés anonymes de disposer d'un conseil d'administration investi des pouvoirs que nous lui connaissons aujourd'hui serait maintenu comme régime par défaut. Il est toutefois envisagé que la société puisse opter pour une gouvernance par un administrateur unique disposant d'une certaine protection contre des révocations intempestives. Cette formule, si elle était adoptée, devrait permettre de supprimer les sociétés en commandite par actions.

LA SOCIÉTÉ ANONYME POURRAIT OPTER POUR UN MODÈLE DUAL « PUR ET SIMPLE » « QUI REMPLACERAIT L'ACTUEL COMITÉ DE DIRECTION »

Si cette modification ne serait finalement que « cosmétique », la société en commandite par actions ne se distinguant de la société anonyme que par son associé gérant statutaire, une autre modification envisagée est plus fondamentale.

La société pourrait opter pour un modèle dual « pur et simple » *« qui remplacerait l'actuel comité de direction »*[19] dont on connaît le peu de succès, sauf lorsque la loi l'impose, comme en matière bancaire. Elle serait ainsi dotée d'un conseil de gestion ou de direction investi de la gestion opérationnelle au sens le plus large et d'un conseil de surveillance qui se limiterait à définir la stratégie de la société et à contrôler le conseil de gestion ou de direction. La séparation des deux organes serait parfaite, aucun membre du conseil de surveillance ne pouvant être membre du conseil de gestion.

Rien n'empêcherait, bien sûr, de conserver le modèle répandu en Belgique d'un conseil d'administration, au sens propre du terme, et d'un comité exécutif disposant d'une large délégation statutaire ou contractuelle.

19 J. M. Nelissen Grade, Exposé précité, *Doc. Parl.*, Chambre, session 2015-2016, Doc. 54, 1500/001, p. 11.

23. Dans un autre ordre d'idée, le délégué à la gestion journalière serait, en principe, supprimé en tant qu'organe de la société anonyme.

On sait, en effet, que le délégué à la gestion journalière ne dispose légalement que de pouvoirs extrêmement réduits. En effet, tant la Cour de cassation que le Conseil d'État considèrent que, *« relèvent* [seulement] *de la gestion journalière, les actes qui sont commandés par les besoins de la vie quotidienne de la société et ceux qui tant en raison de leur peu d'importance que de la nécessité d'une prompte solution ne justifient pas l'intervention du conseil d'administration lui-même »*[20]. Aussi convient-il en pratique de compléter les pouvoirs des délégués à la gestion journalière (souvent des administrateurs délégués) par des mandats spéciaux.

Les « CEO » sont certes « administrateurs délégués » mais l'essentiel de leurs pouvoirs résultent non de cette qualité mais d'un mandat.

C'est de même essentiellement sur la base de la technique du mandat que sont organisés les « comités exécutifs » qui ne constituent pas des comités de direction au sens propre du terme.

Il paraît donc raisonnable de supprimer le délégué à la gestion journalière comme organe[21] et de laisser les sociétés recourir à de simples mandataires dont les pouvoirs seraient, le cas échéant, publiés.

24. Enfin, le projet envisage de permettre certaines dérogations au principe de la révocabilité *ad nutum* des administrateurs. Les statuts pourraient ainsi assurer aux administrateurs une certaine protection par le biais d'un préavis ou d'une indemnité.

Conclusion

25. En conclusion, le projet en cours d'élaboration sera de nature à la fois à simplifier et à clarifier le droit des sociétés et à offrir aux entreprises une plus grande souplesse.

Cette avancée de la liberté contractuelle devra évidemment être encadrée pour éviter les abus et protéger les intérêts légitimes des tiers.

C'est cet équilibre délicat que les auteurs du projet s'attachent à réaliser.

20 Cass., 26 février 2009, *Pas.*, 2009, n° 158 ; voy. aussi C.E., 10 décembre 2002, *RPS,* 2003, p. 214.

21 Cet organe est d'ailleurs particulier à la société anonyme.

Samenvatting

De hervorming van het Wetboek van vennootschappen is in gang gezet.

Deze fundamentele hervorming, die de verenigingen en stichtingen omvat, beoogt het bestaande systeem te vereenvoudigen en derhalve het Belgisch recht aantrekkelijk en exporteerbaar te maken. In dit verband opteert het hervormingsontwerp ervoor om in het internationaal privaatrecht het principe van de werkelijke maatschappelijke zetel te vervangen door het principe van de statutaire zetel.

Verder wordt voorgesteld om het aantal vennootschapsvormen te beperken en de klemtoon te leggen op de bvba. De flexibiliteit van de BVBA als vennootschapsvorm zou worden verhoogd en het maatschappelijk kapitaal zou worden afgeschaft. Naamloze vennootschappen zouden kunnen opteren voor een louter duaal bestuurssysteem (bestuursraad/toezichtsraad), gepaard gaand met de afschaffing van het directiecomité.

BVBA's en niet-beursgenoteerde NV's zouden onder meer de mogelijkheid krijgen om aandelen met verschillende stemwaarde uit te geven. En tenslotte zouden de statuten van beursgenoteerde NV's kunnen voorzien in de toekenning van dubbel stemrecht aan aandeelhouders die hun effecten gedurende een welbepaalde tijd aanhouden.

Summary

The reform of the Companies Code has been launched.

This substantial reform, encompassing associations and foundations, focuses on simplifying the existing system and making Belgian company law more attractive and exportable. From this perspective, the reform draft chooses to abandon the real head office doctrine in private international law and to replace it by the registered office doctrine.

The draft also proposes to limit the number of company forms and to focus on the private limited liability company (BVBA/SPRL). Its flexibility as a company form would be increased and the shared capital would be abolished. Public limited liability companies (NV/SA) could opt for a purely dual management system (administrative board/supervisory board), accompanied by the abolition of the executive committee.

The BVBA/SPRL and the unlisted NV/SA would be given the power to issue shares with different voting values. And finally, the bylaws of a listed NV/SA could provide in the granting of double voting rights to shareholders who hold their shares for a specified time ("loyal shareholders").

14

SINGLE AUDIT EN EEN VERGELIJKING MET DE OMRINGENDE LANDEN[1]

JOHAN CHRISTIAENS

Professor, bedrijfsrevisor, ARPS EY-UGent

FREYA VANDENDRIESSCHE

ARPS EY-UGent

Inleiding

De oorsprong van *Single audit* bevindt zich in Amerika in de jaren 80. Om als overheidsorganisatie recht te hebben op een subsidie van de centrale overheid, werd die organisatie onderworpen aan een financiële audit. Indien deze instantie meerdere malen per jaar een subsidie aanvroeg, werd die ook telkens opnieuw onderworpen aan een audit om recht te hebben op een subsidie (Acke *et al.*, 2013). Om deze herhalende en dus inefficiënte aanpak van audit te verbeteren, alsook om de kosten van de audit te drukken, werd in Amerika "*The Single Audit Act of 1984*" ingevoerd. Hiermee ontstond het idee van Single audit, waarbij de instantie onderhevig was aan slechts één audit per jaar, onafhankelijk van het aantal subsidieaanvragen (Keating *et al.*, 2003).

Sinds het Vlaams "Rekendecreet" van 8/7/2011 en het uitvoeringsbesluit BVR "Controle en single audit" van 7/9/2012 werd in Vlaanderen Single audit geïntroduceerd voor de Ministeries van de Vlaamse Gemeenschap, gelieerde Vlaamse rechtspersonen en rechtspersonen die deel uitmaken van de Vlaamse deelstaatoverheid door onder sectorale code 13.12 te ressorteren. Het gaat hier echter niet over het samenvoegen van soortgelijke auditopdrachten, maar om samenwerking tussen verschillende auditactoren (Acke *et al.*, 2013). Of er in andere Europese landen sprake is van Single audit is vaak nog onduidelijk. Deze bijdrage tracht een

1 Deze bijdrage is een verdere uitwerking van de leeropdracht tijdens het vak *Accounting & auditing* in de publieke en non-profitsector van de Master Bestuurskunde en Publiek Management 2014-15 door Liselot Brodeoux, Stefanie Logghe, Annelies Stevens en Astrid Strobbe. Tevens werd beroep gedaan op de gelijksoortige masterproef 2014-15 van Liselot Brodeoux.

licht te werpen op de situatie van samenwerking tussen de auditactoren voor overheden in de buurlanden van België (Nederland, Frankrijk, Duitsland en het Verenigd Koninkrijk) en hoe ver zij hierbij staan.

Om deze onderzoeksvraag te beantwoorden schetsen we eerst kort de situatie in België, met name op het Waalse, federale en Vlaamse niveau. Daarna bespreken we voor elk buurland de samenwerking tussen auditactoren en koppelen we die terug naar het Single audit concept in Vlaanderen.

Single audit in België

In Wallonië werd tot nu toe het concept van Single audit weinig of niet ontwikkeld, maar een nieuw besluit uit 2013 voorziet in het opzetten van een geïntegreerde audit aanpak. Dit besluit stelt dat de *Service Public de Wallonie en de Fédération Wallonie-Bruxelles* een permanent dossier opstellen dat algemene informatie bevat die gebruikt wordt in het kader van audits. Op federaal niveau is Single audit nog minder aanwezig, enkel bij het Auditcomité van de Federale Overheid (ACFO) wordt aangegeven dat zij dit principe voor ogen houden.

Het principe van Single audit werd in Vlaanderen wettelijk verankerd door het Rekendecreet van 8 juli 2011 en het uitvoeringsbesluit van 7 september 2012[2]. De betrokken actoren zijn: de bedrijfsrevisoren, de Inspectie van Financiën, het Agentschap Audit Vlaanderen, het Rekenhof, de interne auditfuncties van de Vlaamse rechtspersonen, het Departement Financiën en Begroting, afdeling Financiële Diensten en Rapportering en de Regeringsafgevaardigden (Art. 1, 1° uitvoeringsbesluit 7 september 2012). Aan de hand van het Single auditmodel stemmen een aantal controleactoren hun onderlinge auditactiviteiten op elkaar af in een formele afsprakennota. Besprekingen met de andere controleorganen binnen de Vlaamse administratie zullen zorgen voor verdere afstemming van de onderlinge samenwerking (Audit Vlaanderen, 2015).

OM OVERLAPPING TUSSEN AUDITWERKZAAMHEDEN TE VERMIJDEN, HEBBEN DE CONTROLEACTOREN VIA DE AFSPRAKENNOTA (REKENHOF, AUDIT VLAANDEREN EN BEDRIJFSREVISOR) HUN ACTIVITEITEN OP ELKAAR AFGESTEMD

Om overlapping tussen auditwerkzaamheden te vermijden, hebben de controleactoren via de afsprakennota (Rekenhof, Audit Vlaanderen en bedrijfsrevisor) hun activiteiten op elkaar afgestemd. Om overlapping tussen auditwerkzaamheden te vermijden, hebben de drie controleactoren waarvoor de afsprakennota van toepassing is (Rekenhof, Audit Vlaanderen en bedrijfsrevisor) hun activiteiten op elkaar afgestemd. Concreet kan dit gebeuren via informatie-uitwisseling inzake strategie en planning, monitoring en risicoanalyse, rapportering, controlemethodieken, en *'best practices'*. Zo bezorgen deze controleactoren elkaar hun auditrapporten en i.h.b. de management letter van de bedrijfsrevisor.

Frankrijk

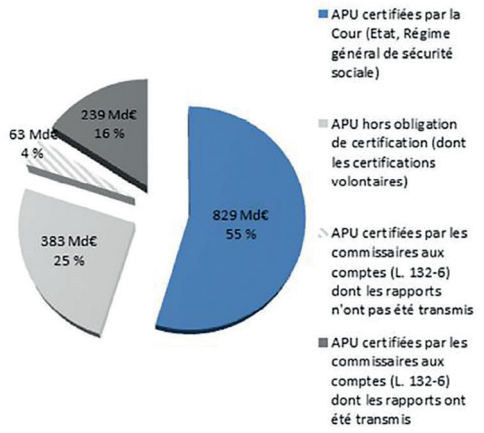
La Cour des Comptes (het Franse Rekenhof) is een onafhankelijke rechtbank waarbij *le Premier Président*, die zich aan het hoofd van *la Cour des Comptes* bevindt, samen met de

2 Voor de Vlaamse hogescholen en universiteiten heeft Vlaamse wetgever wellicht op aansturen van de regeringscommissarissen echter een volledig aparte regeling van single audit uitgevaardigd (BVR 10 juli 2015). Er zijn een aantal gelijkenissen met het algemeen single audit besluit, maar tevens zijn er belangrijke verschillen, bv. de uitgebreidere rol van de regeringscommissarissen.

magistraten de algemene organisatie van het Rekenhof bepaalt (National Audit Office, 2005). Om aan de decentralisatie binnen de Franse hervorming te voldoen, werden bijkomend 26 *Chambres Régionales* en zes *Chambres Territoriales des Comptes* ingevoerd (Cour des Comptes, 2014). Deze organen beschikken over een onafhankelijke rechtsmacht en verkrijgen bevoegdheden verwant aan deze van *la Cour des Comptes*. Een samenwerkingscomité tussen *les Chambres Régionales et Territoriales de Comptes et la Cour des Comptes*, bepaalt de coördinatie van de gezamenlijke onderzoeken (National Audit Office, 2005).

Artikel 111-3-1 A van de code van financiële jurisdicties bepaalt dat *la Cour des Comptes* de kwaliteit van de rekeningen van de administratie bewaakt, ofwel door deze zelf te certificeren, ofwel door beroep te doen op de *commissaires aux comptes* voor bepaalde administraties. Onderstaand schema toont aan dat 75 % van de administraties geauditeerd wordt: 55 % door *la Cour des Comptes* en 20 % door de *commissaires aux comptes* (Cour des Comptes, 2015).

Graphique n° 1 : champ d'application de la certification des comptes des administrations publiques



Source : Cour des comptes. Total de 1 514 Md€ correspondant au cumul des charges brutes. Ce cumul est supérieur au total des dépenses des administrations publiques, calculé par l'INSEE (1 208,2 Md€) pour les besoins de la comptabilité nationale.

De taken van *la Cour des Comptes* zijn traditioneel de financiële en de compliance audit (Bouckaert, 2003). Hierbij wordt een tijdsperiode van vijf jaar nagestreefd i.p.v. jaarlijkse controle van de Franse overheden.

Op het centrale beleidsniveau is *la Cour des Comptes* verantwoordelijk voor de management audit, zowel als voor de financiële audit van de geconsolideerde jaarrekeningen van de centrale overheid. Verder hebben zij net zoals in België ook een rechtsprekende bevoegdheid (Portal, 2015). Op het regionale niveau betreffen hun auditactiviteiten vooral management audit en financiële/budgettaire audit. De management audit bestaat uit de controle op de regelmatigheid van de inkomsten en uitgaven, de efficiëntie in het gebruik van publieke middelen, en de evaluatie van de resultaten. Deze audit wordt uitgevoerd door *les Chambres Régionales et Territoriales des Comptes*. De financiële audit bestaat uit budgettaire controle, een ex-post audit. onder de verantwoordelijkheid van de Prefect (hoofd van een departement). Wat de audit op het lokaal niveau betreft, zijn de lokale budgetten en jaarrekeningen onderworpen aan dezelfde controle als het regionale niveau: jaarlijkse budgettaire en regelmatigheidscontrole en een management audit afhankelijk van de agenda van *les Chambres Régionales et Territoriales des Comptes* (Portal, 2015).

De opmerking die hier kan worden gemaakt, is of deze wijze van auditeren wel voldoende objectief is. Eén orgaan is namelijk voor het grootste deel de eindverantwoordelijke voor het realiseren van de audit binnen de Franse publieke sector, wat de objectiviteit in vraag kan stellen. Op basis van deze opvattingen kunnen we het Franse bestuur adviseren om hun samenwerking nog verder uit te werken. *La Cour des Comptes* zou eventueel kunnen samenwerken met een extra, onafhankelijke actor waardoor de objectiviteit en onafhankelijkheid van *la Cour des Comptes* positief kan worden beïnvloed. Blijkbaar is in Frankrijk de samenwerking tussen *la Cour des Comptes* en andere auditactoren vrij beperkt en kan gesteld worden dat 'single audit' nog niet voorhanden is.

Duitsland

Duitsland is een federale staat waarbij het centrale niveau de *Bundesrepublik* genoemd wordt en de deelstaten de *Bundesländer*. Zowel de *Bundesrepublik* als de *Bundesländer* hebben een eigen grondwet, parlement en regering. Aan iedere deelstaat zijn in de Duitse federale grondwet bevoegdheden toegekend. Dezelfde indeling wordt gebruikt voor hun Rekenhoven:

NIVEAU	ACTOR	ROL
Centraal niveau (Bundesrepublik)	Bundesrechnungshof (BRH)	Externe audit op federaal niveau - Federale overheid - Federale overheidsorganisaties - Overheidsparticipaties in privaatrechtelijke ondernemingen
Regionaal niveau (Bundesländer)	16 Landesrechnungshöfe (LRH)	Externe audit op de deelstaten + hun organisaties

(Bron: Crespo, 2005; Bundesrechnungshof, 2014)

In Duitsland zijn enkel de *Bundes- en Landesrechnungshöfe* verantwoordelijk voor de externe audit van de overheid, zowel op centraal als regionaal niveau. Deze *Rechnungshöfe* zijn onafhankelijke actoren van de hoogste autoriteit, die enkel aan de wet onderworpen zijn en elkaar geen instructies kunnen geven (Crespo, 2005).

Op centraal niveau controleert het *Bundesrechnungshof* de rekeningen en onderzoekt het de performantie, de regelmatigheid en de compliance van het financieel management van de *Bundesrepublik*. In zijn regelmatigheids- en compliance audits gaat het *Bundesrechnungshof* van de bondsrepubliek na of de wetten, het budget en andere regelgeving gevolgd werden. Performance audits worden uitgevoerd met het oog op zuinigheid, efficiëntie en effectiviteit. Daarnaast is het *Bundesrechnungshof* ook verantwoordelijk voor de audit van overheidsbedrijven die onder federale wetgeving vallen en andere sociale zekerheidsinstellingen die onderworpen zijn aan federale wetten en die subsidies ontvangen. Naast de financiële audits die opgelegd worden door de Duitse Handelscode en die worden uitgevoerd door private auditoren, controleert het *Bundesrechnungshof* de activiteiten van de staat in private ondernemingen waarvan de staat aandeelhouder is (bv. Deutsche Bahn).

De taken, verantwoordelijkheden en wettelijke positie van de *Landesrechnungshöfe* zijn gelijkaardig aan die van het *Bundesrechnungshof*. De respectievelijke regeringen stellen elk hun eigen begroting op, beslissen zelfstandig en beschikken elk over een onafhankelijke middel van financiële controle. De *Landesrechnungshöfe* auditeren de volledige uitvoering van de begroting en het economisch bestuur van de deelstaten. Bijkomend zijn zij verantwoordelijk voor de audits van de overheidsbedrijven, universiteiten en andere participaties in de respectievelijke deelstaten.

Ongeacht de boekhoudkundige basis die toegepast wordt in de deelstaten, worden lokale overheden in Duitsland bij wet verplicht om hun rekeningen te laten controleren, waarbij zij derden mogen inschakelen. Wanneer de lokale overheid over een auditfunctie (*Rechnungsprüfungsamt*) beschikt, moet zij dit orgaan gebruiken in plaats van een derde partij,

zoals een privaat auditkantoor, in te schakelen (Müller-Marqués Berger & Heiling, 2015). Niet alle lokale overheden beschikken echter over een dergelijke functie en dus dan moeten zij wel beroep doen op een andere partij.

Aangezien er maar één auditactor optreedt, nl. het *Bundesrechnungshof* voor de bondsrepubliek, dan wel de *Landesrechnunghöfe* voor de deelstaten en de *Rechnungsprüfungsamt* of het auditkantoor voor de lokale overheden in Duitsland, is de samenwerking duidelijk minder van toepassing en is er dus minder nood aan een single audit. Er is enkel samenwerking tussen het *Bundesrechnungshof* en de *Landesrechnungshöfe*. Geen van beide kan de andere bepaalde taken opleggen. Ze wisselen wel controlebevindingen uit en stemmen in fundamentele kwesties als gelijke partners met elkaar af.

Dit is nodig omdat de wetgeving over het budget van de federale staat en de deelstaten grotendeels identiek is en zo uniform mogelijk moet geïnterpreteerd en toegepast worden. Bovendien overlappen de verantwoordelijkheden van beide Rekenhoven, omdat de financiële systemen van de federale overheid en de deelstaten nauw met elkaar verweven zijn. Aan de uitgavenkant zijn er bv. diverse steunprogramma's deels gefinancierd door de federale overheid en deels door de deelstaten (Bundesrechnungshof, 2016). Daarnaast zijn er ook taken die de deelstaten uitvoeren, in opdracht van de federale overheid, zoals wegenbouw.

Er zijn ook opbrengsten van belastingen, bijvoorbeeld de vennootschapsbelasting, die zowel naar de federale overheid als naar de deelstaten doorvloeien. Al deze voorgaande voorbeelden zorgen ervoor dat het *Bundesrechnungshof* en de *Landesrechnungshöfe* samen verantwoordelijk zijn en ze bijgevolg ook samen (moeten) werken. In dit geval moeten ze dus een *joint audit* uitvoeren (Bundesrechnungshof, 2009). Het kan ook zijn dat een Rekenhof audittaken overdraagt naar een ander Rekenhof, zolang het binnen de regels van de wet is. Bij deze vorm van samenwerking legt men afspraken vast, zoals het delen van informatie over auditplanning en de bevinden van de audit. Zo kunnen de *Rechnungshöfe* dubbele audits vermijden, alsook de volledigheid nastreven (Bundesrechnungshof, 2013).

Om de samenwerking te bevorderen is er een conferentie ontwikkeld, waarop de presidenten van alle Rekenhoventwee maal per jaar samenkomen om de samenwerking tussen de hoven te promoten en te coördineren. Vervolgens zijn er nog de werkgroepen, die elk over bepaalde technische onderdelen van de audit (bv. belastingen, onderwijs, ...) ervaringen en meningen uitwisselen in voorbereidende gesprekken (EURORAI, 2004).

We kunnen concluderen dat er enige vorm van samenwerking is en dat de auditactoren in Duitsland goed met elkaar samenwerken. Dit is echter niet zo onlogisch, aangezien het enkel gaat over het *Bundesrechnugshof* en de *Landesrechnungshöfe*. In vergelijking met Vlaanderen staat Duitsland qua samenwerking minder ver. De samenwerking is er ook anders, aangezien in Vlaanderen verschillende soorten actoren betrokken zijn bij de audit.

In Duitsland is in de grondwet verankerd dat de *Rechnungshöfe* instaan voor de audit van de overheden en publieke instellingen, waardoor geen ander soort actor hierbij betrokken is. Omdat alles wettelijk geregeld is, is er nood aan samenwerking om afspraken te maken en duidelijkheid te scheppen naar bevoegdheden toe.

De samenwerking zoals die er nu is lijkt voldoende. We kunnen ons wel de vraag stellen waarom er geen andere actoren bij de externe audit betrokken zijn. Het is een rol die volledig weggelegd is voor de *Rechnungshöfe*, wat hen een autonomie geeft in de externe audit. Dit wijzigen is echter niet eenvoudig aangezien alles in Duitsland hieromtrent wettelijk verankerd is

in zowel de federale grondwet als die van de deelstaten.

Nederland

In Nederland is de Algemene Rekenkamer, zijnde het Nederlandse Rekenhof, een deel van de centrale overheid en een onafhankelijk instituut. Op provinciaal niveau werken de meeste provincies samen voor hun rekenkamers: Noordelijke Rekenkamer (Groningen, Friesland en Drenthe), Rekenkamer Oost-Nederland (Overijssel en Gelderland), Randstedelijke Rekenkamer (Flevoland, Utrecht, Noord-Holland en Zuid-Holland), Rekenkamer Zeeland en Zuidelijke Rekenkamer (Noord-Brabant en Limburg). Op lokaal niveau bestaan er ook rekenkamers of rekenkamercommissies (zie hieronder). Nederland telt momenteel ongeveer 350 rekenkamers en rekenkamercommissies, waaronder vijf provinciale rekenkamers en zeven waterschapsrekenkamers.

In Nederland worden de ministeries op centraal niveau (de Rijksoverheid) departementen genoemd. Daarnaast bestaan er 30 agentschappen die het beleid van de Rijksoverheid uitvoeren. Het enige orgaan dat de externe audit van de departementen op centraal niveau op zich neemt, is de Algemene Rekenkamer. De Algemene Rekenkamer onderzoekt de jaarverslagen en saldibalans (zowel van de departementen als van het Rijk maar ook van derden, die middelen krijgen van het Rijk) en legt haar beoordelingen vast in een rapport dat ze naar de Koning en de Staten-Generaal stuurt[3].

Daarnaast vormen performantie audits een belangrijk deel van de taak van de Algemene Kamer. De impact van de audits is moeilijk in te schatten, de ministeries aanvaarden de aanbevelingen, maar welke acties hierop volgen is niet altijd duidelijk. Daarom voert de Algemene Rekenkamer follow up audits uit, één à drie jaar nadat de aanbevelingen zijn geformuleerd (Crespo, 2005). Bij de uitoefening van haar controle kan de Algemene Rekenkamer gebruik maken van resultaten uit andere controles en doet dat op systematische basis (Auditdienst, instellingsaccountant)[4].

Ook stemt de Kamer haar activiteiten af met de dienst die de interne controle voor het Rijk uitoefent. Deze dienst heet de Auditdienst Rijk (ADR) en is de interne auditdienst van de Rijksoverheid (Rijksoverheid, 2016). De ADR controleert de jaarverslagen van de ministeries ten behoeve van de wettelijke taak als interne auditor. De Algemene Rekenkamer maakt gebruik van de werkzaamheden van de ADR als externe controleur voor de Tweede Kamer en toetst de werkzaamheden van de ADR. De Algemene Rekenkamer is dus in belangrijke mate afhankelijk van de aard en omvang van de werkzaamheden van de ADR.

Naast de reviewwerkzaamheden voert de Algemene Rekenkamer nog substantiële andere eigen werkzaamheden uit in het kader van het Verantwoordingsonderzoek. Als de Algemene Rekenkamer tijdens de reviewwerkzaamheden opmerkingen heeft, worden die besproken met de ADR en wordt er gezocht naar oplossingen voor de verbetering van de werkzaamheden.

Door middel van afspraken en periodieke communicatie op verschillende verantwoordelijkheidsniveaus, wordt invulling gegeven aan een professionele samenwerking. Dit draagt voor beide organisatie bij aan een effectieve en efficiënte controle (Algemene Rekenkamer, 2014a).

Daarnaast wordt er ook samengewerkt met de lokale rekenkamers en is er een uitwisseling van informatie door de oprichting van de Nederlandse Vereniging Voor Rekenkamers en Rekencommissies (NVRR). De meeste provin-

3 Art. 82-84 van de Comptabiliteitswet van 2001.

4 Art. 86-87 van de Comptabiliteitswet van 2001.

ciale en gemeentelijke rekenkamers zijn lid van de NVRR (Algemene Rekenkamer, 2014b). De NVRR en de Algemene Rekenkamer organiseren op regelmatige basis bijeenkomsten over specifieke thema's om kennis en ervaring uit te wisselen (bv. workshops, werkbijeenkomsten). De Algemene Rekenkamer en de NVRR hebben ook een samenwerking op het gebied van rekenkamerrapporten (Algemene Rekenkamer, 2010).

Om de verdere situatie rond single audit in Nederland te bespreken, focussen we enkel op het lokale beleidsniveau. Op dit niveau is de situatie namelijk volledig anders dan in België. Alle gemeenten, provincies en waterschappen[5] zijn door de wet verplicht een externe registeraccountant[6] in te schakelen voor de controle van de jaarrekening. De lokale besturen zijn sinds 2006 ook verplicht een gemeentelijke rekenkamer of een rekenkamercommissie op te richten. Hierbij zijn er twee mogelijkheden:

1. De gemeente richt een rekenkamer op. Deze bestaat geheel uit onafhankelijke externe leden, die geen werkzame binding hebben met de gemeentelijke organisatie of het gemeentebestuur.
2. De gemeente richt een rekenkamercommissie op. Deze bestaat uit een samenstelling van een vertegenwoordiging uit de gemeenteraad en een aantal externe leden.

De gemeentelijke rekenkamer of de rekenkamercommissie controleert de doelmatigheid, doeltreffendheid en (deels) rechtmatigheid van het beleid van het lokale bestuur. De rekenkamer bepaalt zelf, dus onafhankelijk, welke onderwerpen zij selecteert voor onderzoek. De rekenkamer controleert niet de jaarrekening van de gemeente. Dat doet een externe registeraccountant.

5 Waterschappen zijn vergelijkbaar met polderbesturen in Vlaanderen.

6 Registeraccountant is de Nederlandse tegenhanger van de bedrijfsrevisor in België.

De gemeenteraad geeft deze registeraccountant daar opdracht voor, samen met enkele rechtmatigheidscontroles. De rekenkamer mag wel de rapporten en onderliggende documenten van de accountant inzien. In artikel 213 van de gemeentewet staat beschreven hoe de raad de controle op het financiële beheer en op de inrichting van de financiële organisatie bij verordening vastlegt. Deze verordening waarborgt dat de rechtmatigheid van het financiële beheer en van de inrichting van de financiële organisatie wordt getoetst. Verderop in artikel 213 staat hoe een registeraccountant wordt ingesteld en wat de taak van een registeraccountant precies is.

Om geen overlap te krijgen tussen de rechtmatigheid die de lokale rekenkamer onderzoekt en de rechtmatigheid die de accountant onderzoekt, moet het zeer duidelijk zijn waar het werk van de accountant stopt en het werk van de lokale rekenkamer begint. Daarom zijn de bevoegdheden van de registeraccountant te vinden onder artikel 156-2 Gemeentewet. Het is niet de bedoeling dat de lokale rekenkamer het werk van de accountant over doet, maar de lokale rekenkamer kan wel op eigen verantwoordelijkheid onderzoek doen dat verband houdt met de rechtmatigheid.

De taak van de accountant ligt in het kijken naar de rechtmatigheid, niet naar de doelmatigheid. Een registeraccountant geeft geen beleidsinhoudelijk oordeel. Dit staat vermeld in het Gemeentewet, artikel 213-4. De accountantsverklaring die de registeraccountant uiteindelijk zal afleveren geeft aan of de jaarrekening van de gemeente een betrouwbaar beeld geeft (Beerman, 2006).

Om zeker te zijn dat er geen overlap is tussen de werkzaamheden van de rekenkamer(commissie)s en de registeraccountants, liet het Nederlandse Ministerie van Binnenlandse Zaken in 2011 een evaluatieonderzoek van de provinciale en gemeentelijke rekenkamers uitvoeren. Verreweg de meeste provincie- of gemeenteraden en rekenkamer(commissie)s

constateren geen overlap tussen het onderzoek door de rekenkamer(commissie) en het accountantsonderzoek dat binnen de gemeente/provincie wordt uitgevoerd. Van de raden ziet slechts 12 % overlap, tegenover 6 % van de rekenkamer(commissie)s. Nagenoeg alle rekenkamer(commissie)s stemmen de onderzoeksonderwerpen af met de accountantsonderzoeken. Van overlap is nauwelijks sprake (Van der Mark, Oostdijk, Beerepoot & Heins, 2011).

De scheiding van de verschillende controletaken kunnen we als positief beschouwen omdat er twee onafhankelijke actoren controles uitvoeren op het lokale beleid. Uit onderzoek blijkt dat de actoren weinig tot geen overlap tussen de controletaken ondervinden, dus kunnen we niet spreken van efficiëntieverlies. Dit komt echter omdat er duidelijke afspraken gemaakt zijn over de taakverdeling in de gemeentewet, en niet zozeer omdat ze samenwerken. De verschillende controles vullen elkaar wel aan zodat de controle wel volledig is.

Verenigd Koninkrijk

Audit in de publieke sector in het Verenigd Koninkrijk is ontstaan in de 19e eeuw en geëvolueerd naar een zeer complex en uitgebreid geheel, mede door het bestaan van de vier landsdelen Engeland, Wales, Schotland en Noord-Ierland. Hierna volgt een overzicht:

	Het Verenigd Koninkrijk	Engeland	Wales	Schotland	Noord-Ierland
Centraal niveau	National Audit Office (NAO) ➔ Comptroller and Auditor General of the UK	National Audit Office (NAO) (het enige Rekenhof) ➔ Comptroller and Auditor General of the UK	Wales Audit Office ➔ Auditor General for Wales	Audit Scotland ➔ Auditor General for Scotland	Northern Ireland Audit Office ➔ Comptroller and Auditor General for Northern Ireland
Lokaal niveau	/	Voornamelijk private auditkantoren			

(Bron: NAO, s.d.; NAO, 2005; Wales Audit Office, s.d.; Northern Ireland Audit Office, 2012; Audit Scotland, 2014; Crespo, 2005; Audit Commission, 2012; Accounts Commission, 2014).

Het *National Audit Office* (NAO) is een onafhankelijk parlementair orgaan, dat verantwoordelijk is voor de controle van de centrale overheidsdiensten, agentschappen en andere overheidsinstanties. Het is vergelijkbaar met het Rekenhof in België, behalve dan dat het Rekenhof geen parlementair orgaan is. Het NAO rapporteert aan de *Comptroller and Auditor General*, een officier van het Lagerhuis van het Britse parlement en op zijn beurt rapporteert deze aan het *Public Accounts Committee*, een commissie van het Lagerhuis. Het NAO voert financiële audits en *value for money-audits* uit.

Wat de externe audit van lokale overheden in het Verenigd Koninklijk betreft, is er de laatste jaren heel wat veranderd. Vroeger was er de *Audit Commission* die verantwoordelijk was voor deze audits. Ze werden uitgevoerd door auditors van de *Audit Commission* of

door private auditkantoren. De *Local Audit and Accountability Act 2014* voorzag in de afschaffing van de *Audit Commission* en de invoering van de nieuwe regeling voor de controle van de lokale overheidsinstanties.

Het grootste deel van audits van lokale overheden wordt nu uitgevoerd door private auditkantoren. In maart 2015 publiceerde het NAO de *Code of Audit Practice*. De code bepaalt wat lokale auditoren moeten doen om hun wettelijke verantwoordelijkheden na te komen in het kader van de Act (AIA, 2015). Deze vorm van samenwerking tussen auditactoren is dus formeel vastgelegd in de Code.

Een andere samenwerkingsvorm is het *Public Audit Forum*. Dit is een samenwerking tussen het *National Audit Office*, *Audit Scotland*, het *Wales Audit Office* en het *Northern Ireland Audit Office.* Dit is een louter consultatief forum en probeert de verschillende actoren op één lijn te krijgen (Crespo, 2005). De bedoeling van dit forum is vierledig: strategische focus bepalen over organisatie-overschrijdende thema's, de accountability van de publieke dienstverlening ondersteunen, een betrouwbare bron van kennis zijn, en de effectiviteit en efficiëntie van audits in de overheid vergroten (Public Audit Forum, s.d.).

Het Verenigd Koninkrijk heeft al een langere traditie en meer ervaring als het aankomt op coördinatie tussen verschillende auditactoren. Op lokaal niveau is de samenwerking tussen auditactoren zelfs formeel vastgelegd in de *Code of Audit Practice*, wat heel positief is. Aan de andere kant moet Vlaanderen ook opletten als het zich vergelijkt met het Verenigd Koninkrijk. Zo is de bevoegdheidsverdeling inzake audit heel complex in het Verenigd Koninkrijk, maar heeft het land ook gewoon een andere traditie wat betreft wetgeving in vergelijking met Vlaanderen (Smith & Norton, 2008). Ook kunnen we in het Verenigd Koninkrijk, net zoals in Nederland, niet echt spreken van een volwaardige samenwerking, maar eerder over een duidelijke taakverdeling.

Conclusie

Samenvattend kan Single audit op twee manieren geïnterpreteerd worden. Enerzijds kan het betrekking hebben op de samenwerking tussen auditactoren door verder te bouwen op elkaars werk. Anderzijds kan het ook betrekking hebben op het feit dat een organisatie maar één keer geauditeerd wordt ongeacht het aantal subsidieaanvragen. De eerste interpretatie wordt gebruikt in Vlaanderen, de tweede vindt haar oorsprong in Amerika. Deze paper focust zich voornamelijk op de eerste betekenis.

Uit de vergelijkende analyse is gebleken dat in Frankrijk en Duitsland minder vormen van samenwerking tussen auditactoren aanwezig zijn. Voor de controle van de publieke rekeningen is er in beide landen hoofdzakelijk één soort auditactor aanwezig, namelijk de Rekenhoven, waardoor er ook niet veel samenwerking hoeft plaats te vinden. In Frankrijk is de samenwerking vooral kleinschalig. In Duitsland is enige vorm van samenwerking wel nodig, zodat de wettelijke bevoegdheidsverdeling niet wordt overtreden.

Deze afstemming tussen het *Bundesrechnungshof* en de *Landesrechnungshöfe* is duidelijk en verloopt goed, maar is niet echt geïnstitutionaliseerd. Nederland en het Verenigd Koninkrijk doen het al iets beter op het vlak van coördinatie tussen auditactoren. In het Verenigd Koninkrijk is een duidelijke taakverdeling tussen de verschillende actoren. Zij hebben hierin reeds een lange traditie. Op lokaal vlak is de bevoegdheidsverdeling formeel vastgelegd in een code. In Nederland is er op lokaal niveau een vorm van single audit aanwezig tussen de verschillende auditactoren, maar ook weer vanuit het oogpunt van een duidelijke bevoegdheidsverdeling, eerder dan een echte samenwerking. In beide landen zijn er wel organen of fora aanwezig waarbij er kennis wordt gedeeld en waar er gemeenschappelijke standpunten worden ingenomen.

DAT HET VERENIGD KONINKRIJK EN NEDERLAND OP HET GEBIED VAN AUDIT-SAMENWERKING VERDER STAAN DAN FRANKRIJK EN DUITSLAND, KAN WELLICHT DEELS WORDEN VERKLAARD DOOR HUN TRADITIE VAN CHARTERED ACCOUNTANTS EN REGISTERACCOUNTANTS DIE VOORKOMEN ZOWEL IN HUN REKENHOVEN ALS IN HUN AUDITKANTOREN

IN VLAANDEREN GAAT HET ECHT OVER SAMENWERKEN, EERDER DAN ENKEL DE TAKEN AF TE SPREKEN. WE KUNNEN VLAANDEREN DAAROM TOCH WEL ALS KOPLOPER VAN SINGLE AUDIT IN EUROPA BESCHOUWEN

Dat het Verenigd Koninkrijk en Nederland op het gebied van audit-samenwerking verder staan dan Frankrijk en Duitsland, kan wellicht deels worden verklaard door hun traditie van *chartered accountants* en *registeraccountants* die voorkomen zowel in hun rekenhoven als in hun auditkantoren. De tweespalt tussen deze vier landen, waarbij het Verenigd Koninkrijk en Nederland op het gebied van audit-samenwerking verder staan dan Frankrijk en Duitsland, kan wellicht deels worden verklaard door hun traditie van *chartered accountants* en *registeraccountants* die voorkomen zowel in hun rekenhoven als in hun auditkantoren en waardoor de samenwerking vlotter verloopt. Dit betekent dat zij hun titel en achtergrond van auditor behouden, zelfs al werken ze als ambtenaar voor de overheid. In de andere landen is dit niet het geval, wat de afstand en de verschillen tussen hun rekenhoven en auditkantoren in stand houdt.

Het Verenigd Koninkrijk en Nederland moeten hierbij wel rekening houden met de wet van de remmende voorsprong. Voor de Vlaamse overheid is single audit een mechanisme om die harmonisering tot stand te brengen. Waar, in tegenstelling tot het buitenland, de Vlaamse single audit verder in gaat, is in het betrekken van andere actoren in Vlaanderen zoals de interne audit, Inspectie van Financiën, ... Tevens is in Vlaanderen single audit qua samenwerking veel steviger opgezet door vb. ook een gezamenlijk permanent auditdossier gezamenlijke bepalingen rond auditrisico's, uitwisseling van bevindingen, gezamenlijke regeling van het beroepsgeheim, e.d. In Vlaanderen gaat het echt over samenwerken, eerder dan enkel de taken af te spreken. We kunnen Vlaanderen daarom toch wel als koploper van single audit in Europa beschouwen. In Vlaanderen gaat het echt over samenwerken, eerder dan enkel de taken af te spreken. We kunnen Vlaanderen daarom toch wel als koploper van single audit in Europa beschouwen.

Lijst van geraadpleegde werken

L. Acke, I. Brorsson, & J. Christiaens, (2013). *De performantie audit in de publieke sector en non-profitsector*, Maklu, Antwerpen.

Association of International Accountants AIA. (2015). *Local audit code published by NAO*. Geraadpleegd op 29 februari 2016 via http://www.aiaworldwide.com/news/local-audit-code-published-nao.

Audit Scotland. (2014). About *Audit Scotland*. Geraadpleegd op 25 oktober 2014, via http://www.audit-scotland.gov.uk/about/.

Audit Scotland. (2014). *Accounts Commission*. Geraadpleegd op 25 oktober 2014, via http://www.audit-scotland.gov.uk/about/ac/.

Audit Scotland. (2014). *Audit Appointments for 2014/15*. Geraadpleegd op 25 oktober 2014, via http://www.audit-scotland.gov.uk/about/as/audits.php.

Audit Vlaanderen. (2015). Relatie met andere controle-organen. Geraadpleegd op 8 december 2015 via, http://www.auditvlaanderen.be/relatie-met-andere-controle-organen.

P.E. Beerman, (2006). *Een onderzoek naar de inrichting van bestaande rekenkamer(functie)s in Nederland.* Doctoraalscriptie Bestuurskunde, Universiteit Twente.

G. Bouckaert, N. Thijs, (2003). *Kwaliteit in de overheid – een handboek voor kwaliteitsmanagement in de publieke sector op basis van internationaal comparatieve studie*, Academia Press, Gent.

T. Budding & F. Van Schaik, (2015). Public Sector Accounting and Auditing in the Nederlands. In I. Brusca, E. Caperchione, S. Cohen, F. Manes Rossi (Red), *Public Sector Accounting and Auditing in Europe* (p.157-172). Londen: Palgrave Macmillan.

Bundesrechnungshof. (2014). *Aufgaben*. Geraadpleegd op 26 oktober 2014, via https://www.bundesrechnungshof.de/de/bundesrechnungshof/aufgaben.

Bundesrechnungshof. (2009). *Der Bundesrechnungshof und die Prüfungsämter des Bundes.* Geraadpleegd op 26 oktober 2014, via https://www.bundesrechnungshof.de/de/veroeffentlichungen/broschueren/dateien/broschuere-ueber-den-bundesrechnungshof-und-die-pruefungsaemter-des-bundes.

Bundesrechnungshof. (2013). *Audit Rules of the Bundesrechnungshof.* Geraadpleegd op 26 oktober 2014, via https://www.bundesrechnungshof.de/en/bundesrechnungshof/rechtsgrundlagen/Audit%20Rules.

Bundesrechnungshof. (2016). *Landesrechnungshöfe*. Geraadpleegd op 26 februari 2016 via https://www.bundesrechnungshof.de/de/zusammenarbeit/landesrechnungshoefe.

J. Christiaens & C. Vanhee, (2012). Handboek accountancy in de publieke en non-profitsector. Brugge: die Keure.

Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes. (2014). Geraadpleegd op 25 november 2014, via http://www.cncc.fr/.

Cour des comptes. (2014). *Communique de presse – Finances et comptes publics – La qualité des comptes des administrations publics*. Geraadpleegd op 24 oktober 2014, via https://www.ccomptes.fr/Publications/Publications/La-qualite-des-comptes-des-administrations-publiques2.

Cour des comptes. (2014). Geraadpleegd op 24 oktober 2014, via http://www.ccomptes.fr/.

Cour des comptes. (2012). *La qualité des comptes des administrations publiques.* Geraadpleegd op 5 november 2015 via http://www.lexisnexis.fr/pdf/DO_2e_page/Rapport_qualite_comptes_administrations_publiques.pdf.

Cour des Comptes. (2015). *Rapport public annuel 2015*. Geraadpleegd op 9 december 2015, via https://www.ccomptes.fr/.../26-RPA2015-certification.

M.G. Crespo, (2005). *Public expenditure control in Europe: coordinating audit functions in the European Union.* Cheltenham: Edward Elgar.De Algemene Rekenkamer. (2014b). *Verslag 2013.* Geraadpleegd op 25 oktober 2014, via http://www.rekenkamer.nl/Verslag/Verslag_2013/

Verslag_2013/Samenwerking/Provinciale_en_lokale_rekenkamers.

S. Desille, (2012). *Rapport d'activités WBFin 2012*. Geraadpleegd op 8 december 2015, via http://www.walcomfin.be/index.php?eID=tx_nawsecuredl&u=0&file=fileadmin/sites/wcf/upload/wcf_super_editor/wcf_editor/documents/RA/RA2012.pdf&hash=734774b03440c353ffbb464b4ab84337f55ec30a.

S. Desille, (2013). *Rapport d'activités WBFin 2013*. Geraadpleegd op 8 december 2015, via http://www.wbfin.be/index.php?eID=tx_nawsecuredl&u=0&file=fileadmin/sites/wcf/upload/wcf_super_editor/wcf_editor/documents/RA/RA2013.pdf&hash=b47be8c1337ce07519cff32d8b20604cd3c40ae3.

EURORAI. (2004). *Regional Public Sector Audit Institutions in Europe*. Geraadpleegd op 8 november 2014, via http://www.eurorai.org/books/Regional%20Public%20Sector%20Audit%20Institutions%20in%20Europe2.pdf.

Government of UK. (s.d.). *How government works*. Geraadpleegd op 25 oktober 2014, via https://www.gov.uk/government/how-government-works.

IBR (2014). Too little, too late: IBR over financiële transparantie en controle van de algemene rekeningen van de federale staat en de gewesten en gemeenschappen. Geraadpleegd op 8 december 2015, via http://www.taxworld.be/taxworld/IBR-too-little-too-late.html?LangType=2067.

E. Keating, *et al.* (2003). *The Single Audit Act: How Compliant Are Nonprofit Organizations?* Geraadpleegd op 26 oktober 2014, via http://www.ksghauser.harvard.edu/PDF_XLS/workingpapers/workingpaper_16.pdf.

T. Muller-Marqués Berger & J. Heiling, (2015). Public Sector Accounting in Germany. In I. Brusca, E. Caperchione, S. Cohen, F. Manes Rossi (Red), *Public Sector Accounting and Auditing in Europe* (p.157-172). Londen: Palgrave Macmillan.

National Audit Office. (2005). *State Audit in the European Union*. Geraadpleegd op 25 oktober 2014, via http://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2005/12/State_Audit_Book.pdf.

National Audit Office. (s.d.) *About us*. Geraadpleegd op 25 oktober 2014, via http://www.nao.org.uk/about-us/.

Northern Ireland Audit Office. (2012). *About NIAO*. Geraadpleegd op 25 oktober 2014, via http://www.niauditoffice.gov.uk/index/about-niao.htm.

S.D. Norton & L.M. Smith (2008). Contrast and foundation of the public oversight roles of the US Government Accountability Office and the UK National Audit Office. *Public Administration Review, 68*(5), 921-931.

M. Portal, (2015). Public Sector Accounting and Auditing in France. In I. Brusca, E. Caperchione, S. Cohen, F. Manes Rossi (Red.), *Public Sector Accounting and Auditing in Europe* (p.157-172). Londen: Palgrave Macmillan.

Rijksoverheid. (2016). Auditdienst. Geraadpleegd op 25 februari 2016 via https://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/rijksoverheid/inhoud/bedrijfsvoering-van-het-rijk/auditbeleid/auditdiensten.

Rijksoverheid. *Single information, Single audit (SiSa)* https://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/financien-gemeenten-en-provincies/inhoud/uitwisseling-financiele-gegevens-met-sisa-en-iv3/single-information-single-audit-sisa.

R. Van der Mark, A. Oostdijk, R. Beerepoot & H. Heins (2011). Evaluatie van de provinciale en gemeentelijke rekenkamers. Geraadpleegd op 19 november 2015, via https://www.rijksoverheid.nl/documenten/rapporten/2011/08/17/eindrapport-evaluatie-van-de-gemeentelijke-en-provinciale-rekenkamers.

Wales Audit Office. (s.d.). *About us*. Geraadpleegd op 25 oktober 2014, via http://www.wao.gov.uk/about-us.

Wales Audit Office. (s.d.) *Working with others*. Geraadpleegd op 25 oktober 2014, via http://www.wao.gov.uk/about-us/working-others.

Wetgeving

Wet van 13 juli 2002 tot vaststelling van de Wet inzake het beheer van de financiën van het Rijk (Comptabiliteitswet 2001). Geraadpleegd op 25 oktober 2014, via http://wetten.overheid.nl/BWBR0013891/geldigheidsdatum_06-06-2014.

Decreet van 8 juli 2011 houdende regeling van de begroting, de boekhouding, de toekenning van subsidies en de controle op de aanwending ervan, en de controle door het Rekenhof (2011). Geraadpleegd op 26 oktober via http://www.codex.vlaanderen.be/Portals/Codex/documenten/1020481.html.

Besluit van de Vlaamse Regering betreffende controle en single audit. (2012). Geraadpleegd op 26 oktober 2014, via http://vormingbegroting.fenb.be/sites/default/files/documenten/bvr_definitief_controle_en_single_audit_-_bvr.pdf.

Résumé

Cet article compare l'état d'avancement du système d'audit unique en Belgique avec la situation existant dans les pays voisins. Le principe d'audit unique a été introduit en Flandre en 2011 par le décret des comptes. Grâce à l'accord de coopération conclu entre les acteurs de contrôle concernés, ce principe est déjà bien établi et appliqué en Flandre, ce qui permet d'éviter le chevauchement entre les travaux d'audit. En Wallonie, la pratique d'audit unique est moins fréquente, mais il est prévu de mettre en place une approche d'audit intégrée, notamment par l'introduction d'un dossier permanent, à l'instar de la Flandre. Au niveau fédéral, le principe d'audit unique n'est guère adopté. Le Comité d'audit de l'administration fédérale (CAAF) garde ce principe d'audit unique à l'esprit lors de son fonctionnement, mais il n'est pas (encore) mentionné dans le cadre de la création du nouveau Service fédéral d'audit interne (FAI).

Summary

This article compares the status of single audit in Belgium with the situation in the neighbouring countries. The single audit principle was introduced in Flanders in 2011 by the Flemish Accounts Decree. Through the memorandum of agreement drawn up between the relevant audit actors, this principle is already well established and applied in Flanders, thus avoiding possible duplication of audit work. In Wallonia, single audit practice is less frequent, but there are plans to set up an integrated audit approach by introducing, *inter alia*, the permanent file, which already exists in Flanders. At federal level, the single audit principle is hardly adopted. The Audit Committee of the Federal Government (ACFO/CAAF) holds this single audit principle in mind in its operation, but in establishing the new Federal Internal Audit Service (FIA/FAI), this principle has not been listed (yet).

En France, c'est essentiellement la Cour des comptes qui assume la responsabilité finale de la réalisation d'audits au sein du secteur public français. Il n'existe toutefois aucune forme formelle de coopération entre acteurs de contrôle. Par conséquent, nous pouvons affirmer que la France n'applique pas encore le principe d'audit unique. Nous pouvons aboutir à une conclusion similaire pour ce qui concerne l'Allemagne. En Allemagne, seules les *Bundes- und Landesrechnungshöfe* sont responsables de l'audit des administrations et institutions publiques. Par conséquent, il n'y a pas de coopération structurelle avec d'autres acteurs de contrôle, tout simplement parce qu'ils ne sont pas impliqués. Ces *Rechnungshöfe* coopèrent toutefois entre eux par le biais de conférences et de groupes de travail.

Aux Pays-Bas et au Royaume-Uni, nous pouvons relever d'autres formes de coopération ou de coordination. Au Royaume-Uni, les tâches sont clairement réparties entre les différents acteurs. Au niveau local, la répartition des compétences est formalisée dans un code. Les Pays-Bas ont mis en place un système d'audit unique entre les différents acteurs de contrôle au niveau local, mais, là encore, il vise une répartition claire des compétences plutôt qu'une véritable coopération. Il existe cependant dans les deux pays des organes ou forums au sein desquels des connaissances sont partagées et des positions communes sont prises. La coopération plus intense aux Pays-Bas et au Royaume-Uni peut sans doute être attribuée aux titres respectifs de *registeraccountant* et *chartered accountant* qui sont couverts par le même institut tant pour leurs cabinets de révision que pour leurs Cours des comptes.

In France the *Cour des comptes* has, for the most part, the ultimate responsibility for realising audits within the French public sector. There are no formally established forms of cooperation between audit actors. It can therefore be said that France does not yet apply the single audit principle. A similar conclusion is reached with respect to Germany. In Germany only the *Bundes- und Landesrechnungshöfe* are responsible for audits of public authorities and institutions. Therefore, there is no structural cooperation with other audit actors because they simply are not involved. But these *Rechnungshöfe* cooperate with each other through conferences and workshops.

In the Netherlands and the United Kingdom we can identify additional forms of cooperation or coordination. In the United Kingdom the tasks are clearly distributed between the different actors. At local level, the division of powers is formalised in a code. The Netherlands have put in place a kind of single audit system between the different audit actors at local level, but again, from the perspective of a clear division of powers, rather than a true cooperation. In both countries there are, however, bodies or forums whereby knowledge is shared and common positions are taken. The more intensive cooperation in the Netherlands and the United Kingdom can perhaps be attributed to their respective titles of *registeraccountant* and chartered accountant who fall under the same institution, for both their audit firms and audit courts.

LE RAPPORT BEPS DE L'OCDE : UNE ÉVOLUTION IMPORTANTE EN FISCALITÉ INTERNATIONALE

THIERRY VANWELKENHUYZEN

Conseil fiscal IEC et chargé de Conférences à l'Executive Master en gestion fiscale de la Solvay Brussels School of Economics and Management

Introduction

Le présent article porte sur le rapport publié par l'OCDE le 5 octobre 2015 visant à « lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices »[1]. En anglais, ce rapport est intitulé « *Addressing Base Erosion and Profit Shifting* » et tout le monde a retenu l'acronyme anglais BEPS pour désigner ce rapport. Dans la suite de cet article, nous désignerons ce rapport comme le Rapport BEPS.

Il n'est pas étrange que l'OCDE s'intéresse à la fiscalité internationale, puisque cette organisation a déjà publié deux documents qui font autorité en ce domaine. D'une part, cette organisation a publié un modèle de convention fiscale préventive de la double imposition. A quelques exceptions près, la Belgique a adopté ce modèle pour conclure ses conventions fiscales bilatérales. D'autre part, l'organisation a publié ses « principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales ». Ces principes sont adoptés par consensus par les 34 membres de l'OCDE et servent de référence en matière de prix de transfert.

Comme son nom l'indique, le Rapport BEPS vise à lutter contre des techniques permettant d'éroder la base imposable et/ou de transférer des bénéfices vers des Etats à faible taxation ou à taxation nulle. A cet effet, l'OCDE a, entre autres, proposé de modifier sa convention modèle ainsi que ses principes en matière de prix de transfert. De plus, elle veut lutter contre des situations de double non-imposition, alors que sa convention modèle et ses principes visaient exclusivement à éviter la double imposition.

Genèse du rapport BEPS

L'initiative de l'OCDE de rédiger son Rapport BEPS a pris naissance lors de la réunion du groupe du G20 à Londres en 2009. Au sortir de la crise financière, le G20 demanda à l'OCDE d'émettre des recommandations afin de lutter contre les paradis fiscaux, rendus responsables de l'opacité des marchés financiers, et, indirectement, de la crise financière de 2008, alors qu'ils y étaient totalement étrangers. Par la suite, le G20 pria l'OCDE d'élargir ses travaux à des recommandations visant à contrecarrer les techniques de fiscalité agressive.

Encouragée par les grands Etats dont les finances avaient été obérées par le soutien aux institutions bancaires et par la crise des dettes souveraines, l'OCDE publia, le 19 juillet 2013, un

1 Rapports finaux 2015, disponibles sur le site de l'OCDE, onglets Fiscalité, Erosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices.

plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, articulé en 15 actions détaillées dans le document, avec l'ambition de publier ses mesures d'application dans un délai de deux ans.

Voulant respecter son délai de deux ans, l'OCDE publia, le 5 octobre 2015, 15 rapports finaux sur les 15 actions formant le Rapport BEPS. Cependant, pour une minorité de ces rapports, des chapitres entiers doivent encore être discutés et des recommandations émises sur des points majeurs en matière de prix de transfert. En outre, l'action n° 15, portant sur l'élaboration d'un instrument multilatéral, se limitait, en 2015, à un accord de rédiger un texte en 2016 et de le faire approuver par les pays membres de l'OCDE en 2017. Néanmoins, il faut admettre que le travail accompli par l'organisation en deux ans est assez conséquent, tenant compte du fait qu'elle a permis à toutes les parties prenantes d'émettre des avis sur des projets de rapport élaborés au fil des mois.

Objectif du rapport BEPS

La déclaration préliminaire du secrétaire général de l'OCDE indique le contexte dans lequel son institution a travaillé : « Bien que techniquement licites, [les] stratégies [de certaines multinationales] sapent la base d'imposition de nombreux pays et menacent la stabilité du système international. À l'heure où les pouvoirs publics et les citoyens ont du mal à joindre les deux bouts, il est essentiel que tous les contribuables – particuliers et entreprises – paient leur juste part d'impôts et aient confiance dans la transparence de système fiscal international. Le rapport représente une étape importante afin d'assurer l'équité des règles fiscales internationales et répond à l'appel lancé par le G20 à l'adresse de l'OCDE afin d'élaborer des réponses à la crise économique mondiale. »[2]

L'objectif du Rapport BEPS est indiqué par l'organisation elle-même dans son rapport :

L'OBJECTIF DU RAPPORT BEPS EST DE LUTTER CONTRE LES PLANIFICATIONS FISCALES AGRESSIVES QUI UTILISENT LES FAILLES ET LES ASYMÉTRIES DANS LES RÈGLES FISCALES DES DIFFÉRENTS PAYS

il s'agit de lutter contre les planifications fiscales agressives qui utilisent les failles et les asymétries dans les règles fiscales des différents pays pour transférer des bénéfices vers des pays à faible taxation où il n'y a pas de substance économique et pour aboutir à une charge fiscale faible ou nulle.

Cet objectif contient les trois points forts de l'action de l'OCDE dans le cadre de son Rapport BEPS. Il convient de rendre les systèmes fiscaux des différents Etats cohérents entre eux afin d'empêcher des planifications fiscales agressives aboutissant à ce qu'un revenu ne soit taxé nulle part ou qu'une charge soit déductible plusieurs fois. Il faut également lutter contre l'usage de paradis fiscaux, en encourageant les pays, victimes de transferts de bénéfices vers ces paradis fiscaux, à prendre des mesures fiscales décourageant lesdits transferts. Enfin, il convient d'établir une adéquation entre le pays où la création de valeur (en partie basée sur la substance économique du groupe) prend naissance et le pays où les bénéfices tirés de cette création de valeur sont imposables. Dans cet ordre d'idées, il est inadmissible, pour l'OCDE, que la valeur de produits ou services soit créée dans le pays A et que la majeure partie des bénéfices générés par cette valeur soit taxable dans le pays B[3].

2 Déclaration du 12 février 2013, disponible sur le site de l'OCDE, onglets Fiscalité, BEPS.

3 T. Vanwelkenhuyzen, « Le rapport de l'OCDE sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS) : un train fou lancé dans le brouillard ? », *RGCF*, 2015/4-5, p. 238.

La manière dont l'OCDE a articulé ses travaux se comprend aisément, si l'on garde à l'esprit que l'organisation voulait lutter contre certaines formes de planification fiscale mises en place par certains groupes multinationaux. Elle n'en faisait d'ailleurs pas mystère.

L'organisation a voulu contrecarrer plusieurs situations présentes dans la structure fiscale de certains groupes, à savoir, la faible rémunération des sociétés opérationnelles qui effectuaient tout le travail préalable à la conclusion formelle des contrats de vente ; l'interposition d'une société sous-holding pour éviter artificiellement une retenue à la source ; et l'accumulation de redevances auprès d'une société coquille vide située dans un paradis fiscal, qui ne déployait aucune fonction de gestion ou d'amélioration des actifs incorporels, alors que d'autres sociétés du groupe déployaient ces fonctions et supportaient les risques associés à l'exploitation de ces actifs.

En gardant cette structure fiscale à l'esprit, on comprend les recommandations de l'OCDE dans son Rapport BEPS. Même si ces schémas fiscaux ne violent aucune disposition légale, l'OCDE estime qu'ils mettent en place une dissociation entre l'endroit où la valeur est créée et celui où le revenu généré par cette création de valeur est imposable. Ceci ressort d'une déclaration récente du secrétaire général de l'organisation : « Le plan que nous présentons aujourd'hui créera le forum le plus large et le plus inclusif jamais conçu au sein duquel se tiendront les débats et les décisions sur la mise en œuvre des mesures du projet BEPS permettant d'aboutir à un système fiscal international plus solide et plus équitable. Il envoie un nouveau signal fort réaffirmant que les comportements jusqu'alors considérés comme licites et normaux ne seront plus acceptés. »[4]

Les recommandations de l'OCDE dans son Rapport BEPS n'ont aucune force contraignante puisque l'organisation n'a aucun pouvoir législatif. Néanmoins, elles se subdivisent en trois catégories : certaines forment une norme *a minima* (en anglais, *minimum standard*) que les Etats membres se sont engagés à transposer dans leur législation ou via des conventions bilatérales et multilatérale ; d'autres constituent des recommandations que chaque pays peut mettre en place sans le concours ou l'accord d'autres pays ; d'autres, enfin, constituent des bonnes pratiques ou des approches communes, incitant les Etats à s'inspirer des mesures modèles prises par d'autres pays.

Description des actions contenues dans le rapport BEPS

Dans le cadre du présent article, il est impossible de commenter de manière exhaustive les 15 actions du Rapport BEPS. Nous nous limiterons à les décrire brièvement.

Treize des quinze actions sont réparties en trois piliers fondamentaux, les deux dernières actions étant considérées comme transversales. Ces trois piliers sont : la cohérence du système fiscal ; le concept de « substance » qui doit empêcher des structures vides d'amasser une partie substantielle du bénéfice mondial du groupe ; et, enfin, la transparence sur la manière dont le bénéfice d'un groupe multinational est imposé dans les différents pays où les entités du groupe sont implantées.

4 Déclaration de Monsieur A. Gurria du 23 février 2016, publiée sur le site de l'OCDE, onglets Fiscalité, BEPS, communiqués de presse.

COHERENCE DE L'IMPOT DES SOCIETES	ALIGNEMENT SUR LA SUBSTANCE ECONOMIQUE	ACCROISSEMENT DE LA TRANSPARENCE ENVERS LES ADMINISTRATIONS FISCALES
Neutraliser les montages hybrides	Empêcher l'utilisation abusive des conventions fiscales	Méthodes de collecte et d'analyse des données sur BEPS
Renforcer les règles sur les sociétés CFC	Empêcher les mesures visant à éviter le statut d'établissement stable	Révéler les dispositifs de planification fiscale agressive
Limiter les déductions d'intérêts et autres frais financiers	Calcul des prix de transfert conformément à la création de valeur (trois actions)	Réexamen de la documentation des prix de transfert
Lutter contre les pratiques fiscales dommageables		Accroître l'efficacité des règlements des conflits
Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique		
Elaborer un instrument multilatéral		

A. Cohérence de l'impôt des sociétés au niveau international

L'OCDE reconnaît que les règles fiscales internationales ne parviennent plus à appréhender les nouvelles formes de commerce et la manière dont les groupes multinationaux fortement intégrés déploient leurs activités dans le monde. C'est pourquoi, elle préconise de prendre plusieurs mesures visant à rendre le système fiscal international plus cohérent, en évitant que des règles nationales dissymétriques permettent à des groupes de faire échapper leurs revenus à tout impôt ou de déduire une charge fiscale plusieurs fois.

Neutralisation des montages hybrides

L'action n° 2 consiste à neutraliser les effets des montages hybrides. Ces montages peuvent prendre la forme d'entités hybrides (qui sont considérées comme transparentes par un pays et opaques par un autre pays, aboutissant à ce qu'un revenu ne soit taxé nulle part) ou prendre la forme de montages financiers hybrides (où un pays considère un paiement comme une charge déductible, tandis que le pays du bénéficiaire de ce paiement le considère comme un revenu exonéré). Les recommandations de l'OCDE consistent à tenir compte, dans tous les pays concernés, des caractéristiques juridiques et fiscales d'une entité, telles que définies par la législation du pays de sa constitution. Si ce dernier pays considère cette entité comme transparente, tous les pays la considèreront comme telle. De même, dans le cas d'un montage financier hybride, l'Etat du bénéficiaire du revenu ne pourra exonérer ce revenu que s'il n'a pas été déduit dans le pays du débiteur.

Renforcement des règles visant les sociétés CFC

La cohérence requiert aussi de renforcer les règles relatives aux sociétés étrangères contrôlées (en anglais *Controlled Foreign*

Corporations – CFC). Il s'agit de l'action n° 3. Le mécanisme combattu consiste à créer des filiales non résidentes dans des pays à faible taxation et à faire transiter des bénéfices d'une entreprise résidente par ces filiales non résidentes. La Belgique ne connaît pas de mesures fiscales visant les sociétés belges qui sont actionnaires de ces filiales *CFC*.

Limitation de la déduction d'intérêts

Une autre action consiste à limiter l'érosion de la base imposable via la déduction d'intérêts et autres frais financiers (action n° 4). L'OCDE considère que de nombreux groupes diminuent sciemment ou éliminent complètement leur base imposable en maximisant la déduction d'intérêts.

Afin de contrecarrer cette technique, l'OCDE propose de limiter la déduction fiscale des intérêts en fonction d'un pourcentage de l'EBITDA fiscal (EBITDA dont on aura exclu les revenus exonérés fiscalement) variant de 10 % à maximum 30 %. Les intérêts nets (charges d'intérêts moins revenus d'intérêts) ne seront déductibles que s'ils ne dépassent pas le pourcentage déterminé de l'EBITDA[5].

Il ne s'agit donc pas d'un ratio entre les fonds propres et les fonds empruntés, comme le Code fiscal belge le prévoit déjà, mais d'une limitation de la déduction d'intérêts du compte de résultats, de sorte que, en principe, la charge d'intérêts ne pourra pas ramener la base imposable à zéro. Les modalités pratiques d'application sont laissées à chaque pays.

L'OCDE permet cependant à chaque pays de prévoir une autre limitation de la déduction des intérêts, à savoir le ratio au niveau du groupe. Cette règle autoriserait une entité, qui dépasse son propre ratio, à déduire des intérêts jusqu'à concurrence du ratio intérêts nets/EBITDA de son groupe mondial multiplié par son propre EBITDA fiscal. Ceci serait utile aux sociétés financières intra-groupe dont les charges d'intérêts sont très élevées par rapport à leurs revenus.

Chaque pays est autorisé à prévoir que l'excédent d'intérêts non déductibles d'une année serait reporté aux années ultérieures/antérieures et que la limitation ne viserait que la charge d'intérêts intra-groupe et pas les intérêts payés à des entités qui n'appartiennent pas au groupe de sociétés du contribuable[6].

Lutte contre les mesures fiscales dommageables

Selon l'OCDE, il convient de lutter efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance (action n° 5). Chaque pays est autorisé à proposer des incitants fiscaux dans le but d'attirer des investisseurs mais seulement si ces mesures ne sont pas dommageables pour le commerce international et ne se font pas au détriment des autres pays. L'organisation a spécifiquement examiné les incitants en matière de recherche et développement et de revenus de brevets proposés par de nombreux pays. Elle n'autorise dorénavant ces incitants que si l'entité qui les applique est aussi celle qui a encouru les frais de R&D, afin de lier la substance de la recherche à l'incitant fiscal. Par ailleurs, tous les accords fiscaux signés par les autorités fiscales devront être échangés automatiquement avec les autorités des autres pays membres.

5 *Earnings before interest, taxes, depreciation and amortization*, soit le résultat d'exploitation plus les amortissements et les réductions de valeur dans le plan comptable belge.

6 Les choses pourraient changer si la récente proposition de directive européenne devait être votée dans sa version actuelle. Cette version introduit le même ratio de l'EBITDA mais ce ratio s'appliquerait à toute charge d'intérêts, payée à une partie liée ou à un tiers. *Proposition de directive du Conseil du 28 janvier 2016 établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur*, COM (2016) 26 final.

B. Alignement sur la substance économique

Il faut faire en sorte que les normes internationales puissent de nouveau s'appliquer pleinement et produisent tous leurs effets. Ces normes permettent actuellement à certains groupes de réaliser la majorité de leurs revenus dans certains pays aux taux d'imposition élevés (mais sans y payer beaucoup d'impôt) et de rapatrier ces bénéfices vers des entités situées dans des pays à faible taxation[7].

Pour modifier ces normes, l'OCDE préconise un certain nombre de mesures, qui constituent des normes *a minima (minimum standards*) que les pays membres transposeront dans leur droit national.

Evitement de l'usage abusif des conventions

Il convient d'empêcher l'utilisation abusive des conventions préventives de la double imposition (action n° 6), en appliquant les recommandations suivantes :

– élaborer des dispositions conventionnelles types et des recommandations visant à concevoir des règles nationales qui empêchent que les avantages prévus par les conventions puissent être accordés lorsque cela n'est pas justifié. On vise notamment des règles luttant contre le chalandage fiscal (appelé en anglais « *treaty shopping* ») et consistant à interposer une entité dans un pays déterminé dans le but de profiter du réseau de conventions plus favorable de ce pays. Des règles anti-abus, comme celles contenues dans la convention fiscale belgo-américaine, seront généralisées ;
– préciser que les conventions fiscales ne doivent pas être utilisées pour générer une double non-imposition. Un texte à cet effet sera ajouté au préambule de la Convention modèle de l'OCDE ;

IL CONVIENT D'EMPÊCHER L'UTILISATION ABUSIVE DES CONVENTIONS PRÉVENTIVES DE LA DOUBLE IMPOSITION

– cerner les considérations de politique fiscale que les pays doivent, de façon générale, prendre en compte avant de décider de conclure une convention fiscale avec un autre pays.

Lutte contre les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable

Les règles relatives à la substance requièrent également d'empêcher les mesures prises par les entreprises visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable. A cet effet, l'OCDE propose plusieurs mesures : l'élargissement de la notion d'établissement stable taxable ainsi que des restrictions aux situations permettant aux groupes de ne pas avoir un établissement stable dans un autre pays, notamment en fragmentant des activités, dans un pays déterminé, entre différentes entités, pour prétendre que chacune d'elles n'exerce qu'une activité préparatoire non imposable.

Calcul des prix de transfert conformément à la création de valeur

Dans un autre domaine, l'OCDE considère que les règles existantes[8] doivent être modifiées afin d'aligner plus étroitement la répartition du revenu sur l'activité économique qui génère ce revenu. Il s'agit donc de faire en sorte que les prix de transfert calculés soient conformes à la création de valeur (actions n° 8 à 10).

7 T. Vanwelkenhuyzen, *Les prix de transfert*, Bruxelles, Larcier, 2015, pp. 304-305.

8 Pour les règles sur la « substance » relatives à la Belgique, voy. I. Verlinden, K. Abelhausen et T. Gerboers, « Substance in international Taxation, Belgium », *ITPJ*, septembre/ octobre 2014, pp. 357-361.

Il ne suffit plus que les contrats entres les sociétés liées d'un groupe transfèrent des fonctions et des risques vers une entité du groupe pour que celle-ci ait droit automatiquement à la plus grande partie des bénéfices. Il en est particulièrement ainsi des revenus issus de l'exploitation des actifs incorporels. « Ces contrats peuvent indiquer quelle entité (ou quelles entités) apporte des fonds, réalise des activités de recherche-développement, entretient et protège les actifs incorporels, et exerce les fonctions nécessaires à l'exploitation des actifs incorporels, telles que la fabrication, la commercialisation et la distribution. Ils peuvent indiquer comment les recettes et les dépenses du groupe d'entreprises multinationales associées aux actifs incorporels doivent être réparties. Cependant, lorsque les faits, notamment le comportement des parties, diffèrent des dispositions contractuelles écrites, il convient de déduire la transaction des faits tels qu'ils sont établis, et notamment du comportement des parties[9] ».

L'OCDE veut empêcher que des bénéfices soient transférés par de simples clauses contractuelles, sans que l'entité qui assume ces risques soit dirigée par des personnes habilitées à gérer ces risques et sans qu'elle ait la capacité financière de les assumer. « *Il est donc nécessaire de déterminer, au moyen d'une analyse fonctionnelle, quel membre (ou membres) exerce des fonctions de mise au point, d'amélioration, d'entretien, de protection et d'exploitation des actifs incorporels ou exerce un contrôle sur ces fonctions, quel membre (ou membres) apporte les financements et autres actifs, et quel membre (ou membres) assume les différents risques associés à l'actif incorporel considéré*[10] ».

« *Les revenus qui sont in fine conservés par le propriétaire juridique des actifs ou qui lui sont attribués dépendent des fonctions qu'il exerce, des actifs qu'il utilise et des risques qu'il assume, ainsi que des contributions apportées par les autres membres du groupe multinational considéré, compte tenu des fonctions qu'ils exercent, des actifs qu'ils utilisent et des risques qu'ils assument*[11] ».

Il s'agit d'un changement fondamental de paradigme de la part de l'OCDE : la primauté n'est plus donnée à la propriété juridique des actifs mais à la propriété économique de ceux-ci. Les pays dont le corps législatif est basé sur les principes du Code civil (comme la Belgique) seront forcés de reconnaître cette dualité, à tout le moins en matière de prix de transfert.

Par ailleurs, dans le cadre de l'action n° 10, l'OCDE a développé des recommandations relatives aux services intra-groupe à faible valeur ajoutée et aux accords de répartition de coûts ainsi qu'aux transactions transfrontalières de produits de base (*commodities*). Ces recommandations n'apportent pas de changements fondamentaux par rapport à ce qui se pratique en Belgique.

C. Accroissement de la transparence envers les administrations fiscales

Le troisième pilier du Rapport BEPS concerne l'accroissement de la transparence envers les administrations fiscales. Selon l'OCDE, en raison des ressources limitées des administrations fiscales, celles-ci ne sont pas au courant des transactions effectuées par les groupes multinationaux dans le monde entier ni où les bénéfices mondiaux sont réalisés et imposés. Face à cette carence et malgré les instruments d'échange d'informations dont disposent les autorités fiscales, l'OCDE va forcer les groupes multinationaux à plus de transparence, en les obligeant à fournir spontanément des informations aux administrations fiscales.

Ce troisième pilier comprend quatre actions.

9 *Aligner les prix de transfert calculés sur la création de valeur, Actions 8-10 – Rapports finaux 2015*, Paris, Editions de l'OCDE, 4 mars 2016, p. 81.

10 *Ibidem*, p. 84.

11 *Ibidem*, p. 82.

Méthodes de collecte et d'analyse des données sur BEPS

Selon l'OCDE, il est essentiel d'améliorer la disponibilité et l'analyse des données relatives à l'érosion de la base imposable et au transfert de bénéfices afin, entre autres, d'analyser l'impact des mesures élaborées dans le Rapport BEPS. Il s'agit d'une action à développer entre l'OCDE et les différents Etats, afin de détecter et d'analyser les risques de BEPS sur leurs territoires respectifs. Un certain nombre d'indicateurs sont développés dans le Rapport.

Déclaration obligatoire des dispositifs de planification fiscale agressive

Les administrations fiscales n'ont pas les moyens d'acquérir une vision globale de la chaîne de valeur mondiale des contribuables. C'est la raison pour laquelle l'OCDE va imposer une obligation déclarative des montages fiscaux potentiellement agressifs ou abusifs. « L'objectif principal des régimes de communication obligatoire d'informations est d'accroître la transparence en fournissant aux administrations fiscales des informations en temps opportun concernant les montages potentiellement agressifs ou abusifs et d'identifier les fiscalistes et utilisateurs de ces montages[12] ». Un autre objectif est de dissuader les contribuables de recourir à de tels montages. Le champ d'application de cette obligation est donc très large, puisqu'il inclut des montages susceptibles d'être agressifs même s'ils ne le sont pas. De plus, ces montages ne doivent pas être abusifs : il suffit qu'ils soient agressifs. Cette obligation de déclaration incombe tant au conseil fiscal qu'au contribuable lui-même.

L'existence de ces montages sera avérée lorsqu'un ou plusieurs « marqueurs » seront présents. Ces marqueurs sont soit généraux, soit spécifiques. Les marqueurs généraux sont, par exemple, une clause de confidentialité, le versement d'une prime de résultat au conseil fiscal lorsque l'économie d'impôt a été atteinte ou des schémas, vendus à grande échelle, de destruction de la base imposable. Des marqueurs spécifiques sont, par exemple, l'existence d'une perte fiscale résultant du montage en question, des montages dont le résultat comptable diffère significativement du résultat fiscal ou des montages impliquant des entités situées dans des pays à très faible taxation. Ces marqueurs doivent être clairs et faciles à comprendre, selon les termes de l'OCDE. Ce sont essentiellement les montages transfrontaliers qui sont visés par la recommandation de l'OCDE, qui ne constitue pas une norme *a minima,* puisque les pays sont libres de mettre en place ou non un tel régime de déclaration obligatoire d'informations. Une fois recueillies, ces informations devront aussi être échangées entre les différentes administrations fiscales.

Réexamen de la documentation des prix de transfert

Dans le cadre de l'action n° 13, l'OCDE établit une norme *a minima* en matière de documentation des prix de transfert comprenant trois volets : un fichier principal, un fichier local et une déclaration pays par pays. Le fichier principal doit contenir une vue globale de la stratégie du groupe, de ses activités et de sa politique des prix de transfert à l'échelle mondiale. Le fichier local fournira une description des transactions importantes du contribuable local. Enfin, les grandes sociétés multinationales seront tenues d'établir une déclaration pays par pays pour chaque pays où des activités sont déployées. Les renseignements à fournir sont le montant du chiffre d'affaires, le bénéfice avant impôt, le montant d'impôt provisionné, le montant d'impôt effectivement payé, le nombre d'employés, le capital social, le bénéfice non distribué et les actifs corporels. Selon l'OCDE ces trois volets « procureront aux administrations fiscales des informations utiles pour évaluer les risques liés aux prix de transfert » et pour « déterminer plus facilement

12 Projet OCDE/G20 sur BEPS, *Rapports finaux 2015, Résumés*, Paris, Editions de l'OCDE, 4 mars 2016, action n° 12, p. 42.

si les entreprises ont fixé des prix de transfert et se sont livrées à d'autres pratiques ayant pour effet de transférer artificiellement des montants substantiels de bénéfices vers des juridictions à fiscalité privilégiée[13] ».

Meilleure efficacité des mécanismes de règlement des différends

Les mesures élaborées dans le Rapport BEPS ne doivent pas mener à des situations de double imposition ni être source d'incertitudes. C'est pourquoi l'article 25 des conventions fiscales prévoit un mécanisme de résolution des conflits relatifs à l'application ou l'interprétation de ces conventions. Cette procédure est appelée « procédure amiable ». L'action n° 14 contient une norme *a minima* visant à renforcer l'utilisation effective de cette procédure qui ne fonctionne pas bien dans la pratique. En outre, une vingtaine de pays se sont engagés à prévoir une procédure d'arbitrage obligatoire et contraignante dans leurs conventions fiscales, de manière à garantir que les conflits relatifs aux conventions soient résolus dans un délai déterminé.

D. Défis fiscaux posés par l'économie numérique

Depuis plusieurs années, l'OCDE était consciente que des entreprises pouvaient avoir une présence numérique significative dans l'économie d'un autre pays sans pour autant y être soumises à l'impôt, en raison de l'absence de lien avec ce pays au regard des règles internationales en vigueur. En d'autres termes, des groupes déploient des activités par internet dans d'autres pays, sans y avoir d'établissements stables imposables et, donc, sans y payer un impôt sur les bénéfices générés par ces activités. L'OCDE demanda, dès 2013, à un groupe d'experts de lui faire des recommandations, afin de permettre une imposition partielle des bénéfices dans les pays où les clients acheteurs de produits ou de services par internet résidaient.

Malheureusement, dans le rapport final sur l'action n° 1, l'OCDE renonce à des critères spécifiques de taxation des transactions numériques, au prétexte que les nouvelles mesures du Rapport BEPS suffiront. Dans la pratique, il n'en est rien. Il eut mieux valu accepter l'une des recommandations des experts consistant, par exemple, à permettre au pays de résidence du client de prélever une modeste retenue à la source sur le paiement de la transaction numérique.

E. Elaboration d'un instrument multilatéral

Un certain nombre de mesures du Rapport BEPS impliquent la modification des conventions fiscales bilatérales signées par les Etats membres. Il en est ainsi de l'introduction de dispositions anti-abus, de la redéfinition de la notion d'établissement stable, ou de l'amélioration de la procédure amiable. Si chaque pays doit renégocier toutes ses conventions pour y introduire les recommandations du Rapport BEPS, cela prendra des dizaines d'années. Pour éviter cette situation, l'OCDE a proposé d'élaborer un instrument multilatéral qui produirait les mêmes effets qu'une renégociation simultanée de milliers de conventions bilatérales.

A titre d'exemple, s'il y a un consensus des membres de l'OCDE pour modifier la définition de l'établissement stable à l'article 5 de la convention modèle, tout Etat qui signerait l'instrument multilatéral accepterait l'introduction de la nouvelle définition issue du Rapport BEPS envers tout autre Etat qui signerait également l'instrument multilatéral, sans qu'il soit nécessaire d'entreprendre une renégociation de la convention bilatérale. Le gain de temps serait indéniable.

13 Projet OCDE/G20 sur BEPS, *Rapports finaux 2015, Résumés*, Paris, Editions de l'OCDE, 4 mars 2016, action n°13, pp. 45-46.

Le contenu exact de cet instrument fait encore l'objet de négociations. L'OCDE espère conclure ses travaux et ouvrir l'instrument multilatéral à la signature des pays membres à la fin de l'année.

Examen critique du Rapport BEPS

Tout au long de ses travaux ainsi que dans son Rapport BEPS, l'OCDE s'est départie de son rôle d'arbitre entre les groupes multinationaux et les autorités fiscales, pour adopter une position agressive envers les entreprises et de défense unilatérale des gouvernements et des finances publiques. Elle avait pourtant assumé ce rôle d'arbitre depuis plus de 60 ans.

Certes, nombre de mesures contenues dans le Rapport BEPS peuvent se comprendre, comme celles visant à empêcher des situations de double non-imposition, celles imposant un alignement de l'imposition sur la création de valeur ou celles forçant une plus grande transparence envers les autorités fiscales. Mais les moyens pour arriver à ces objectifs sont parfois très critiquables. Ainsi, l'OCDE a modifié plusieurs dispositions de sa convention modèle préventive de la double imposition, en y introduisant des notions vagues et mal définies. Des clauses anti-abus très complexes et sujettes à une interprétation subjective ne vont pas améliorer leur application et vont, au contraire, créer davantage de situations de double imposition, ce que redoutent les multinationales au plus haut point.

En contrepartie des multiples nouvelles contraintes imposées aux multinationales, l'OCDE avait promis d'introduire une clause d'arbitrage obligatoire et contraignante dans sa convention modèle. Cette clause garantissait l'élimination des doubles impositions dans un délai bien déterminé. Cette promesse devait rassurer les entreprises, qui craignaient la multiplication des conflits nés d'interprétations divergentes de ces nouvelles mesures vagues et subjectives. L'OCDE a failli à cet égard, car la clause d'arbitrage proposée est optionnelle et est donc laissée à la discrétion de chaque pays.

L'OCDE S'EST DÉPARTIE DE SON RÔLE D'ARBITRE ENTRE LES GROUPES MULTINATIONAUX ET LES AUTORITÉS FISCALES, POUR ADOPTER UNE POSITION AGRESSIVE ENVERS LES ENTREPRISES ET DE DÉFENSE UNILATÉRALE DES GOUVERNEMENTS ET DES FINANCES PUBLIQUES

Par ailleurs, l'organisation a aussi dépassé le cadre de sa mission, en modifiant des dispositions qui ne relevaient pas de la planification fiscale agressive, comme la déduction d'intérêts, la déduction pour revenus de brevets ou l'élargissement particulièrement significatif de la notion d'établissement stable.

Impact du Rapport BEPS sur les entreprises belges

Bien que les mesures préconisées par l'OCDE n'aient pas de force contraignante, il faut s'attendre à ce qu'une grande partie d'entre elles soient rapidement transposées dans la législation belge ou soient d'emblée appliquées. D'abord, l'administration fiscale est d'avis que toutes les dispositions du Rapport BEPS concernant les prix de transfert, et spécifiquement les actions n° 8 à 10, sont d'application immédiate, sans qu'il soit nécessaire de légiférer. Cette position repose sur le postulat, critiquable à nos yeux, que les mesures en matière de prix de transfert sont de simples mises en œuvre du principe de pleine concurrence contenu à l'article 185, § 2 du Code des Impôts sur les Revenus.

Ensuite, certaines mesures du Rapport BEPS sont des normes *a minima,* dont l'entrée en vigueur a été arrêtée de commun accord. La nouvelle mesure en matière de documentation s'applique à partir du 1er janvier 2016 et celle relative à la déduction pour revenus de brevets, à partir du 1er juillet 2016. Il est donc nécessaire que le législateur intervienne rapidement pour éviter de devoir voter des mesures avec un effet rétroactif.

Enfin, en ratifiant l'instrument multilatéral prévu à l'action n° 15, la Belgique adoptera automatiquement les modifications du texte de la convention prévues dans le Rapport BEPS, sans devoir renégocier un nombre important de ses conventions bilatérales.

Les mesures du Rapport BEPS qui auront un impact significatif sur les entreprises belges seront, en priorité, celles relatives à la limitation des déductions d'intérêts, celles concernant l'élargissement de la notion d'établissement stable et celles les obligeant à établir une documentation étendue sur leurs prix de transfert.

Conclusion

Le Rapport BEPS va bouleverser le paysage fiscal international et forcer les groupes multinationaux à réexaminer leurs modes de fonctionnement, afin de davantage tenir compte de la réalité économique. Par ailleurs, les Etats, tout en transposant, dans leurs législations nationales, ce qui leur convient dans le Rapport BEPS, vont continuer à voter des incitants fiscaux dans le but d'attirer des investisseurs chez eux plutôt que de les voir s'installer dans les Etats voisins. Il est donc hypocrite de faire croire que les multinationales vont dorénavant payer le plus d'impôt possible. Une compétition fiscale entre les Etats va persister. Dans ce contexte, il est important que le gouvernement belge ne fasse pas de zèle, en transposant le Rapport BEPS le plus vite et le plus largement possible, sans considérer ce que ses voisins vont faire. L'avant-projet de loi transposant l'action n° 13 relative à la documentation est une reprise littérale du texte proposé par l'OCDE, ce qui n'augure rien de bon. Il n'impose même pas une obligation de confidentialité à tout Etat qui demanderait à recevoir une copie de la déclaration pays par pays. Le gouvernement devrait faire preuve de plus de circonspection.

Samenvatting

Het verslag van de OESO over uitholling van de belastinggrondslag en winstverschuiving is erop gericht te vermijden dat multinationale groepen, door middel van volkomen legale technieken, hun belastbare grondslag verlagen of een aanzienlijk deel van hun winsten verschuiven naar belastingparadijzen of landen met lage belastingtarieven.

Dit verslag bevat 15 concrete acties en is gebaseerd op drie pijlers: samenhang van de nationale belastingregels voor grensoverschrijdende activiteiten; afstemming van de winst op de economische realiteit en meer transparantie ten opzichte van de belastingadministratie.

De eerste pijler beoogt het invoeren van maatregelen ter voorkoming van uitholling van de belastbare grondslag via hybride regelingen, significante aftrek van interesten of toepassing van schadelijke belastingpraktijken.

De tweede pijler beoogt een betere afstemming tussen het land waar de waardecreatie ontstaat (gedeeltelijk op basis van de economische realiteit van de groep) en het land waar de uit deze waardecreatie verkregen winst belastbaar is. Dit is enkel mogelijk zonder winstaccumulatie in lege vennootschappen gevestigd in belastingparadijzen en zonder oneigenlijk gebruik van belastingverdragen – praktijken die leiden tot dubbele niet-belastingheffing –, alsook zonder maatregelen die de vestiging van een belastbare vaste inrichting op oneigenlijke wijze verhinderen.

De derde pijler vereist meer transparantie van multinationals over hun verrekenprijzen, hun structuren en de plaats waar hun winsten worden geaccumuleerd. Ze zijn verplicht hun verrekenprijzen substantieel te documenteren.

Summary

In preparing its report on base erosion and profit shifting, the OECD wanted to prevent multinational groups from reducing their tax base or shifting a substantial part of their profit to tax havens or low tax countries through perfectly legal techniques.

The report includes 15 specific actions and focuses on three pillars: coherence of national tax rules on cross-border activities, alignment of profits with economic substance and enhanced transparency vis-à-vis tax authorities.

The first pillar aims to introduce measures to prevent tax base erosion through hybrid arrangements, significant interest deductions or the use of harmful tax practices.

The second pillar aims to establish a balance between the country where value is created (based in part on the economic substance of the group) and the country where profits from this value creation are taxable. To that end, accumulation of profits in empty shells-companies located in tax havens and tax treaty abuse, that create double non-taxation, must be prevented, as well as measures intended to avoid, in an inappropriate manner, taxable permanent establishment.

The third pillar requires from multinationals enhanced transparency on their transfer pricing policy, their structures and the place where their profits are accumulated. They will need to prepare substantial documentation in relation to their transfer pricing policies.

Editoriaal van de Hoofdredacteur

PANAMA PAPERS, LUXLEAKS, EXCESS PROFIT RULINGS... EN DE CORRECTE TOEPASSING VAN DE FISCALE TRANSPARANTIE

Editorial du Rédacteur en chef

PANAMA PAPERS, LUXLEAKS, EXCESS PROFIT RULINGS... : DU BON USAGE DE LA TRANSPARENCE FISCALE

Verschillende recente zaken roepen meer dan ooit vragen op over de fiscale transparantie en meer in het algemeen over het beroepsgeheim van belastingadviseurs en de onderlinge loyaliteit van de lidstaten.

Panama Papers (2016): Een "klokkenluider", van wie de identiteit tot op vandaag beschermd blijft, bezorgt aan een consortium van journalisten en kranten meer dan 11 miljoen documenten en bestanden over de oprichting en het beheer van meer dan 200.000 *offshore*vennootschappen door het internationale, maar in Panama gevestigde advocatenkantoor "Mossack Fonseca". De wereld ontdekt met verstomming de fiscale constructies van duizenden vermogenden, sportlui, politici, banken...

LuxLeaks (2014): Hetzelfde journalistenconsortium, dat op de hoogte is gebracht door twee (ex-)medewerkers van PwC, brengt meer dan 500 belastingakkoorden aan het licht die verschillende multinationals in alle discretie hebben gesloten met de Luxemburgse belastingadministratie.

Excess Profit Rulings (2016): De Europese Commissie besluit dat de akkoorden die de Belgische fiscus sloot met een dertigtal multinationals – meestal met tussenkomst van kantoren voor belastingadvies – onrechtmatige

Plusieurs affaires récentes reposent comme jamais, non seulement la question de la transparence fiscale, mais plus largement celles du secret professionnel des conseillers fiscaux et de la loyauté des Etats entre eux.

Panama Papers (2016) : un « lanceur d'alerte », dont l'identité reste protégée à ce jour, transmet à un consortium de journalistes et de journaux, plus de 11 millions de documents et fichiers relatifs aux activités de création et de gestion de plus de 200.000 sociétés *off shore* par le cabinet d'avocats mondial, mais basé à Panama, « Mossack Fonseca ». Le monde découvre avec stupeur les montages fiscaux de milliers de personnes fortunées, de sportifs, d'hommes politiques, de banques...

LuxLeaks (2014) : le même consortium de journalistes, alerté notamment par deux collaborateurs ou anciens collaborateurs du cabinet PwC, rend publics plus de 500 accords fiscaux discrètement conclus par diverses entreprises multinationales avec l'administration fiscale luxembourgeoise.

Excess Profit Rulings (2016) : la Commission européenne décide que les accords conclus par le fisc belge, généralement à l'intervention de cabinets de conseil fiscal, avec une trentaine de multinationales, constituent des aides d'Etat

staatssteun vormen. Het systeem ter discussie bestond erin om geen Belgische belasting te heffen op winsten die nochtans in België waren geboekt. De Commissie eist de terugvordering van de bedragen in kwestie, die voorlopig worden geschat op 700 miljoen EUR.

Deze drie zaken, naast een aantal andere gevallen, roepen vooral vragen op over het beroepsgeheim, zowel voor de belastingadviseurs in de privésector als voor de ambtenaren van belastingautoriteiten.

Het beroepsgeheim waarborgen en er dus geen misbruik van maken

Laat er geen twijfel over bestaan: het beroepsgeheim van de belastingadviseur (*sensu lato*) vormt een fundamentele democratische garantie die niet zomaar kan worden ontmanteld in het kader van de doeltreffende strijd tegen de fiscale criminaliteit.

Onze maatschappij zou haar fundamentele waarden verloochenen als ze zelfs aan de ergste crimineel niet zou toestaan om in vertrouwen te spreken met een arts, een advocaat, een priester... of een boekhoudkundig specialist. Niets kan bijvoorbeeld rechtvaardigen dat "advocaten" onder Stalin of Mao hun eigen cliënten aangaven, soms zelfs voor volledig verzonnen delicten.

Sinds het begin van de 21e eeuw verplichten de lidstaten ook een aantal vrije beroepen, zoals advocaten en economische beroepsbeoefenaars, om hun cliënten aan te geven bij eventuele aanwijzingen van het witwassen van geld of de financiering van terrorisme.

De Europese richtlijn 2005/60 van 26 oktober 2005 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld en de financiering van terrorisme is van toepassing op "bedrijfsrevisoren, externe accountants en belastingadviseurs" en op advocaten

illicites. Le mécanisme mis en cause consistait à ne pas soumettre à l'impôt belge des bénéfices pourtant comptabilisés comme belges. La Commission exige de récupérer les montants en cause, provisoirement estimés à 700 millions d'euros.

Ces trois affaires, et d'autres, reposent tout d'abord la question du secret professionnel, tant au niveau des conseillers fiscaux privés que des agents des administrations fiscales.

Sauvegarder le secret professionnel et donc ne pas en abuser

Réaffirmons-le sans hésitation : le secret professionnel du conseiller fiscal (*sensu lato*) constitue une garantie démocratique fondamentale qui ne peut pas être purement et simplement démantelée au nom de l'efficacité de la lutte contre la délinquance fiscale.

Nos sociétés renieraient leurs valeurs fondamentales si elles ne permettaient pas au pire des criminels de parler en confiance à un médecin, un avocat, un prêtre... ou un spécialiste des chiffres. Rien ne peut justifier, par exemple, que des « avocats » aient chargé, sous Staline ou Mao, leurs propres clients, le cas échéant de délits parfois purement imaginaires.

Depuis le début du vingt-et-unième siècle, les Etats ont cependant étendu à diverses professions libérales, dont les avocats et les professionnels du chiffre, l'obligation de dénoncer leurs clients dans un contexte pouvant receler un blanchiment de capitaux ou un financement du terrorisme.

Ainsi, la directive européenne 2005/60 du 26 octobre 2005 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins de blanchiment de capitaux, s'applique aux « commissaires aux comptes, experts-comptables externes et conseillers fiscaux »,

wanneer zij hun cliënten vertegenwoordigen of bijstaan bij financiële verrichtingen of verrichtingen in onroerend goed (art. 2). Het witwassen van geld veronderstelt dat het geld is "verworven uit een criminele activiteit" (art. 1). De richtlijn verplicht de lidstaten om een financiële inlichtingeneenheid op te richten die de personen die onder de richtlijn vallen "onmiddellijk" en uit eigen beweging op de hoogte moeten brengen bij elk vermoeden dat geld wordt of werd witgewassen of dat gepoogd wordt of gepoogd werd geld wit te wassen of terrorisme te financieren (art. 22). Voor juridische of economische beroepen staat de richtlijn toe de bevoegde autoriteit tussen de beroepsbeoefenaar en de financiële-inlichtingeneenheid in te plaatsen, vooral om het doorgeven te vermijden van inlichtingen ontvangen bij het bepalen van de rechtspositie van hun cliënt of de verdediging in verband met een rechtsgeding (art. 23). Overweging 19 van de richtlijn benadrukt dat advocaten in het bijzonder onderworpen zijn aan de verplichte melding van vermoedens wanneer ze belastingadvies verstrekken, "waarbij er groot gevaar bestaat dat de diensten van deze beroepsbeoefenaren worden misbruikt om de opbrengsten van criminele activiteiten wit te wassen of terrorisme te financieren".

De Belgische wet van 11 januari 1993 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld en de financiering van terrorisme – die de Europese richtlijn omzet in nationale wetgeving, maar met nog strengere vereisten – verplicht bedrijfsrevisoren, accountants en externe erkende boekhouders – in de huidige versie van de wet en in artikel 26 – om de Cel voor financiële informatieverwerking op de hoogte te brengen van feiten die ze vaststellen bij de uitoefening van hun beroep en waarvan zij vermoeden dat ze verband houden met het witwassen van geld of met de financiering van terrorisme, voor zover ze die informatie niet ontvangen hebben bij het bepalen van de rechtspositie van een cliënt die geen juridisch advies voor witwasdoeleinden of voor financiering van terrorisme wenst. De

ainsi qu'aux avocats lorsqu'ils représentent ou assistent leurs clients en vue notamment de transactions financières ou immobilières (art. 2). Le blanchiment de capitaux suppose que les capitaux « proviennent d'une activité criminelle » (art. 1er). La directive oblige les Etats membres à établir une Cellule de renseignement financier auquel les personnes soumises à la directive doivent « promptement » et spontanément communiquer leurs soupçons quant à une tentative ou une opération de blanchiment de capitaux ou de financement du terrorisme, passées ou futures (art. 22). Pour les professions juridiques ou du chiffre, la directive permet d'interposer l'autorité ordinale entre le professionnel et la cellule, principalement en vue d'écarter la transmission d'informations obtenues à l'occasion de l'évaluation de la situation juridique d'un client ou de sa défense en justice (art. 23). Le considérant 19 de la directive souligne que les avocats sont particulièrement soumis aux obligations de déclaration de soupçon lorsqu'ils se livrent à du conseil fiscal, « car c'est là que le risque de détournement de leurs services à des fins de blanchiment des produits du crime ou du financement du terrorisme est le plus élevé ».

Transposant la directive européenne mais guidé par une optique de renforcement de ses exigences, la loi belge du 11 janvier 1993 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins de blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme, oblige, dans sa version actuelle et en son article 26, les réviseurs d'entreprises, les experts-comptables et les comptables agréés externes à communiquer à la Cellule de traitement des informations financières les faits qu'ils constatent dans l'exercice de leur profession et qu'ils soupçonnent d'être liés au financement du terrorisme ou au blanchiment de capitaux, à moins que l'information n'ait été reçue dans le cadre de l'évaluation de la situation juridique d'un client qui ne cherche pas un conseil à des fins de financement du terrorisme ou de

filosofie van het "klokkenluidersysteem" is vergelijkbaar voor advocaten, behalve dat de informatie langs de stafhouder moet[1] en dat het verdedigen in een rechtsgeding, in tegenstelling tot het verstrekken van advies, uitdrukkelijk gevrijwaard is (art. 3, 5° en art. 26 van de wet). Wat het witwassen van geld betreft, gaat het om een brede definitie, aangezien de illegale herkomst van het geld te maken kan hebben met "ernstige" fiscale fraude of een misdrijf dat verband houdt met de staat van faillissement (art. 5 van de wet).

De verenigbaarheid van deze Europese en nationale bepalingen met de rechten van de mens is zowel door het Hof van Justitie van de Europese Unie (Luxemburg) als door het Europees Hof voor de Rechten van de Mens (Straatsburg) onderzocht. De grote kamer van het Hof van Justitie heeft op 26 juni 2007 een uitspraak gedaan in de zaak C-305/95, die voortvloeide uit een prejudiciële verwijzing van het Belgisch Grondwettelijk Hof na een verzoek tot nietigverklaring van de Belgische wet ingediend door de vertegenwoordigers van de balie. De vijfde afdeling van het Europees Hof heeft op 6 december 2012 een uitspraak gedaan in de zaak Michaud tegen Frankrijk, waarin ze was gevraagd een arrest van de Franse Raad van State op te heffen, die het verzoek tot nietigverklaring had verworpen dat was ingediend door een Franse advocaat tegen een Franse regelgeving met betrekking tot het aangeven van vermoedens van witwaspraktijken door advocaten (de Franse reglementering is vergelijkbaar met de Belgische wetgeving). De twee Europese arresten oordelen dat de betwiste bepalingen verenigbaar zijn met de fundamentele rechten. Zo oordeelde het Europees Hof voor de Rechten van de Mens dat de inbreuk van een land op de vertrouwelijkheid van de correspondentie tussen een advocaat en

1 We stellen dus vast dat in het geval van bedrijfsrevisoren, accountants en erkende boekhouders deze doorstroming niet via de bevoegde autoriteit werd voorzien, terwijl de richtlijn dat wel toeliet.

blanchiment de capitaux. La philosophie du système de dénonciation est analogue pour les avocats, sauf que l'information transitera par le bâtonnier[1] et que l'activité de défense, par opposition à l'activité de conseil, est expressément immunisée (art. 3, 5°, et 26 de la loi). Le blanchiment de capitaux est quant à lui largement défini, puisque l'origine illicite des capitaux peut résulter, par exemple, d'une fraude fiscale « grave » ou d'une infraction liée à l'état de faillite (art. 5 de la loi).

La compatibilité de ces dispositions européennes et nationales avec les droits de l'homme a été examinée tant par la Cour de Justice de l'Union européenne (Luxembourg) que par la Cour européenne des droits de l'homme (Strasbourg). La grande chambre de la Cour de Justice a rendu le 26 juin 2007 un arrêt dans l'affaire C-305/95, résultant d'un renvoi préjudiciel de la Cour constitutionnelle belge à la suite d'un recours en annulation de la loi belge introduit par les autorités représentatives du barreau. La cinquième section de la Cour européenne a rendu le 6 décembre 2012 un arrêt dans l'affaire Michaud contre France, où elle était invitée à censurer un arrêt du Conseil d'Etat français rejetant la requête en annulation, introduite par un avocat français, à l'encontre d'une réglementation hexagonale en matière de dénonciation par les avocats de soupçons de blanchiment (la réglementation française est analogue à la législation belge). Les deux arrêts européens considèrent que les dispositions querellées sont compatibles avec les droits fondamentaux. En particulier, la Cour européenne des droits de l'homme a estimé que l'intrusion de l'Etat dans la confidentialité de la correspondance entre un avocat et son client était proportionnée à l'objectif légitime poursuivi. Cette proportionnalité est garantie

1 On observera donc que ce transit par l'autorité ordinale n'est pas prévu pour les réviseurs d'entreprises, les experts-comptables ou les comptables agréés, alors que la directive le permettait.

zijn cliënt in verhouding was tot het nagestreefde legitieme doel. Die evenredigheid wordt met name gegarandeerd door de stafhouder als filter en de vrijstelling van de verdediging in rechte.

Het beroepsgeheim van de advocaat en – in mindere, maar evenzeer belangrijke mate – van de bedrijfsrevisor,de accountant en de boekhouder wordt zo gevrijwaard, in ieder geval voor de verdediging in verband met een rechtsgeding en de bepaling van de rechtspositie van de cliënt.

We merken ook op dat dat beroepsgeheim niet zou mogen gelden voor illegale activiteiten van de beroepsbeoefenaar zelf en evenmin voor adviesverstrekking met het oog op het begaan van overtredingen die voortvloeien uit het witwassen van geld of de financiering van terrorisme. Het druist dan ook in tegen elk ethisch beginsel en tegen de beoefening van een vrij beroep dat de beoefenaar helpt om bijvoorbeeld structuren voor belastingfraude op te zetten.

Bovendien legt het beroepsgeheim de beroepsbeoefenaar meer *verplichtingen* op dan het hem rechten verleent, zoals het Europees Hof voor de Rechten van de Mens in zijn voormeld arrest benadrukt.

Klokkenluiders en het beroepsgeheim

In deze context lijkt het erop dat klokkenluiders, of het nu in de zaak van de *Panama Papers* of in die van de *LuxLeaks* is, het beroepsgeheim *dat hen is opgelegd* hebben geschonden, zonder dat ze zich kunnen beroepen op een beperkte uitzondering zoals bepaald in de antiwitwasrichtlijn (*mutatis mutandis* toegepast in het Panamees geval).

Ze hebben het vertrouwen van hun cliënten en het vertrouwen dat de democratische landen sinds de val van het ancien régime

notamment par le filtre du bâtonnier et l'immunisation de la défense en justice.

Le secret professionnel de l'avocat et, dans une moindre, mais tout de même large mesure, celui du réviseur d'entreprises, de l'expert-comptable et du comptable, sont ainsi sauvegardés, en tout cas pour la défense en justice et l'appréciation de la situation juridique du client.

Encore faut-il observer que ce secret professionnel ne saurait jouer pour couvrir des activités illicites du professionnel lui-même, ni des conseils donnés en vue de commettre des délits relevant du blanchiment de capitaux ou du financement du terrorisme. Il est en particulier contraire à tout principe éthique et à l'organisation même d'une profession libérale que son titulaire aide, par exemple, à mettre en place des mécanismes de fraude fiscale.

En outre, comme le souligne la Cour européenne des droits de l'homme dans son arrêt précité, le secret professionnel impose davantage des *obligations* au professionnel qu'il ne lui confère des droits.

Les lanceurs d'alerte et le secret professionnel

Dans le contexte ainsi rappelé, les lanceurs d'alerte, que ce soit dans l'affaire des *Panama Papers* ou dans celle des *LuxLeaks*, paraissent avoir violé le secret professionnel *qui s'impose à eux,* sans pouvoir se revendiquer d'une exception, limitée comme celle découlant de la directive anti-blanchiment (appliquée *mutatis mutandis* dans le cas panaméen).

Ils ont trahi la confiance que leurs clients avaient placée en eux et que les Etats démocratiques eux-mêmes, depuis la chute de l'ancien régime,

zelf als constitutief hebben beschouwd voor het vrije beroep, beschaamd. Zelfs als we veronderstellen dat bepaalde onthullingen te maken hebben met feiten van witwassen van geld, kan geen enkel beschaafd land toestaan dat "schuldigen" worden overgeleverd aan de publieke opinie door diezelfde personen die door het beroepsgeheim zijn gebonden. Als laatstgenoemden vermoedens van witwaspraktijken hebben, moeten ze die, in een land dat het evenwicht tussen collectieve en individuele belangen respecteert, melden via het daartoe voorziene kanaal. In de Europese Unie gaat het dus om de financiële inlichtingeneenheid die elke lidstaat heeft opgericht. Niemand heeft het recht om het recht in eigen handen te nemen, zeker niet in die landen die in een procedure voorzien met zowel een systeem voor klachten of meldingen naar de publieke overheid, als met garanties voor diegene die het voorwerp van de verdenkingen uitmaakt.

Een zekere hypocrisie bij de lidstaten

Een ander aspect van de vermelde "schandalen" dat we zeker niet over het hoofd mogen zien: gaat het echt wel om illegale praktijken van de bedrijven en de individuen in kwestie?

In het geval van de *Excess Profit Rulings* en *LuxLeaks* vonden België en het Groothertogdom Luxemburg, vertegenwoordigd door hun overheden, van niet en gaven ze hun akkoord voor de fiscale strategie van de multinationals in kwestie. De zaak van de *Panama Papers* toont dan weer vooral de bedrevenheid van Mossack Fonseca om de grenzen op te zoeken in de wetgeving van tal van landen (en niet alleen belastingparadijzen). Behalve mogelijke uitzondering gaat het dan ook niet om strafbare inbreuken op die wetgevingen...

Als kippen zonder kop reageren de wetgevers veeleer meelijwekkend dan doeltreffend op die schandalen. De *Panama Papers* lijken dan ook gedoemd om in een aantal landen, waaronder

ont estimée constitutive de la profession libérale. A supposer même que certaines révélations portent sur des faits de blanchiment de capitaux, aucun Etat civilisé ne peut admettre que des « coupables » soient livrés en pâture à l'opinion publique par ceux-là-mêmes qui sont tenus au secret. Si ces derniers supposent des faits de blanchiment, il leur appartient, dans un Etat respectueux de la balance entre les intérêts collectifs et individuels, de les dénoncer par le canal prévu à cet effet, c'est-à-dire, dans l'Union européenne, via la Cellule de renseignement financier mise en place dans chaque Etat membre. Il n'appartient à aucun individu de se faire justicier privé, en tout cas dans les Etats qui précisément organisent une procédure comportant à la fois des mécanismes de plainte ou de communication à l'autorité publique, et des garanties au profit de celui qui fait l'objet de soupçons.

Une certaine hypocrisie des Etats

Reste encore au moins une dimension dans les « scandales » ici évoqués : est-on bien en présence d'illégalité dans le comportement des sociétés ou des individus mis en cause ?

Dans le cas des *Excess Profit Rulings* et des *LuxLeaks*, le Royaume de Belgique et le Grand-Duché de Luxembourg, représentés par leurs autorités constituées, ont précisément estimé que non, donnant leur accord à la stratégie fiscale des entreprises multinationales en cause. Les *Panama Papers* prouvent avant tout l'expertise du cabinet Mossack Fonseca à tirer le meilleur parti des législations de nombreux pays (et pas seulement de paradis fiscaux) ; sauf exception, ils ne recèlent pas des infractions criminelles à ces législations...

Dans une sorte de parade d'oies désorientées, les législateurs réagissent à ces scandales d'une manière plus pitoyable qu'efficace. Panama semble ainsi condamné à être réinscrit sur

het onze, op een zwarte lijst te belanden, terwijl Mossack Fonseca niet alleen actief is in dat rechtsgebied, maar ook in heel wat andere... De onderzoekscommissies en bijzondere commissies schieten als paddenstoelen uit de grond, ook op het niveau van het Europees Parlement, maar elke lidstaat blijft zijn fiscale kunstwerkjes verdedigen. Dat geldt ook voor België, dat de beslissing van de Europese Commissie waarin die verklaart dat het systeem van *Excess Profit Rulings* illegaal is, zal aanvechten voor het Hof van Justitie van de Europese Unie. Panama doet een huiszoeking bij Mossack Fonseca en belooft zijn bankgeheim op te heffen... in 2018! Naar aanleiding van de *LuxLeaks* gingen de lidstaten van de Europese Unie akkoord met een automatische onderlinge uitwisseling over belastingakkoorden, *rulings* en andere voorafgaande akkoorden, zonder dat de Europese Commissie, de waakhond van de *Excess Profit Rulings*, daarbij wordt betrokken...

Ondertussen liggen de mogelijke alternatieven voor de wereldwijde fiscale gatenkaas nog altijd niet op de politieke discussietafel. Die alternatieven zijn nochtans bekend: de overdracht van de bevoegdheid voor belastingheffing van de transnationale spelers naar intergouvernementele organisaties van het overeenkomstige niveau (zoals de Europese Unie), *algemeen en onvoorwaardelijk* afstand doen van bijzondere belastingregimes en van de berekeningswijze van de nationale grondslagen op basis van de *transfer pricing* volgens het zogenaamde "*arm's length*"-beginsel, versterking van de multilaterale systemen voor toezicht op de fiscale discipline van elk land (in navolging van de Europese systemen voor toezicht op het begrotings- en macro-economisch beleid), afstappen van de unanimiteitsregel voor de goedkeuring van belastingrichtlijnen, enz.

Maar de landen, ook diegene die zeggen het slachtoffer te zijn van de activiteiten van Mossack Fonseca, zijn niet bereid om nog meer afstand te doen van hun fiscale soevereiniteit. Zelfs terwijl

une liste noire par une série de pays, dont le nôtre, alors même que le cabinet Mossack Fonseca n'est pas uniquement actif dans cette juridiction, mais dans de nombreuses autres aussi... Les commissions d'enquête ou spéciales se multiplient, y compris au niveau du Parlement européen, mais chaque Etat membre continue à défendre ses joujoux fiscaux. Ainsi de la Belgique, qui s'en va contester devant la Cour de Justice de l'Union européenne la décision de la Commission européenne déclarant le mécanisme des *Excess Profit Rulings* illicite... Le Panama perquisitionne Mossack Fonseca et promet de lever son secret bancaire... en 2018 ! Dans la foulée des *LuxLeaks*, les Etats membres de l'Union européenne se mettent d'accord sur un échange automatique entre eux d'information sur les rescrits fiscaux, rulings et autres accords préalables qu'ils concluent, tout en tenant à l'écart de ces échanges la Commission européenne – le méchant gendarme des « *Excess Profit Rulings* »...

Pendant ce temps, les alternatives éventuelles au gruyère fiscal mondial ne sont toujours pas vraiment sur la table des discussions politiques. Elles sont pourtant connues : transfert du pouvoir d'imposition des acteurs transnationaux sur des ensembles étatiques de niveau correspondant (tels que l'Union européenne), renonciation *générale et inconditionnelle* aux régimes spéciaux d'imposition ainsi qu'à la méthode de calcul des bases imposables nationales sur la base de prix de transfert prétendument de pleine concurrence, renforcement des mécanismes multilatéraux de surveillance de la discipline fiscale de chaque Etat (à l'instar des mécanismes européens de surveillance des politiques budgétaires et macro-économiques), abandon de la règle de l'unanimité pour l'adoption des directives fiscales, etc.

Mais les Etats, y compris ceux qui se disent victimes des activités de Mossack Fonseca, ne sont pas prêts à renoncer davantage à leur souveraineté fiscale. Alors même que les

de *Panama Papers*, *LuxLeaks* en de *Excess Profit Rulings* aantonen dat diezelfde landen niet meer in staat zijn om hun regelgevende bevoegdheid om belastingen te heffen, correct uit te oefenen.

Panama Papers, les *LuxLeaks* et les *Excess Profit Rulings* concourent à démontrer que ces mêmes Etats n'ont plus, en fait, la force d'exercer correctement leur pouvoir régalien de lever l'impôt...

Prof. Dr. Michel De Wolf
Decaan van de *Louvain School of Management*
Erevoorzitter van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren

Prof. Dr. Michel De Wolf
Doyen de la *Louvain School of Management*
Président honoraire de l'Institut des réviseurs d'entreprises

Uw advies interesseert ons: aarzel niet ons uw suggesties mee te delen op het adres info@icci.be.

Votre avis nous intéresse : n'hésitez pas à nous faire part de vos suggestions à l'adresse info@icci.be.