KONINKRIJK BELGIË

ADVIES 47.858/1
VAN 9 MAART 2010

VAN DE AFDELING WETGEVING
VAN DE RAAD VAN STATE

De RAAD VAN STATE, afdeling Wetgeving, eerste kamer, op 15 januari 2010 door de Minister van Financiën verzocht hem, binnen een termijn van dertig dagen, van advies te dienen over een voorontwerp van wet "houdende het invoeren van het uitstel van de tenuitvoerlegging van de administratieve geldboeten inzake belasting over de toegevoegde waarde", heeft het volgende advies gegeven:

Met toepassing van artikel 84, § 3, eerste lid, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973, heeft de afdeling Wetgeving zich beperkt tot het onderzoek van de bevoegdheid van de steller van de handeling, van de rechtsgrond alsmede van de vraag of aan de voorgeschreven vormvereisten is voldaan [(1)].

*
* *

STREKKING VAN HET VOORONTWERP VAN WET

Het om advies voorgelegde ontwerp strekt ertoe een systeem van uitstel in te voeren voor de fiscale administratieve geldboeten bedoeld in de artikelen 70 en 71 van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: Btw-wetboek). In de mogelijkheid van uitstel wordt voorzien naar aanleiding van het arrest nr. 157/2008 van 6 november 2008 van het Grondwettelijk Hof.

In de eerste plaats wordt een nieuw artikel 71*bis* in het Btw-wetboek ingevoegd (zie artikel 2 van het ontwerp). Het toestaan van het uitstel van de tenuitvoerlegging van de boeten wordt voorbehouden aan de rechter. Overeenkomstig het ontworpen artikel 71*bis*, § 1, eerste lid, van het Btw-wetboek kan de rechtbank van eerste aanleg, op verzoek van de schuldenaar, het uitstel toestaan. Indien de overtreding gepleegd werd met bedrieglijk opzet of met het oogmerk te schaden, kan het uitstel de helft van het bedrag van de opgelegde geldboete niet overschrijden (*idem*, tweede lid). Het ontworpen artikel 71*bis* bepaalt voorts de referentieperiode (*idem*, § 2), de proefperiode (*idem*, § 3), de herroeping van rechtswege van het uitstel (*idem*, § 4), de herroeping van het uitstel door de gewestelijk directeur (*idem*, § 5) en de schorsing van de verjaring van de boete (*idem*, § 6).

Ten slotte wordt ook artikel 83, § 1, tweede lid, van het Btw-wetboek vervangen, om er aan toe te voegen dat de rechtsgedingen met betrekking tot de toepassing of de invordering van de boeten de verjaring schorsen (artikel 3).

---

(1) Aangezien het om een ontwerp van wet gaat wordt onder rechtsgrond de conformiteit met hogere rechtsnormen verstaan.

De nieuwe regeling zal van toepassing zijn op de overtredingen gepleegd na de inwerkingtreding ervan. Die inwerkingtreding wordt bepaald op de eerste dag van de vierde maand volgend op de bekendmaking ervan (artikel 4).

ALGEMENE OPMERKINGEN

1. In het arrest nr. 157/2008 van 6 november 2008 heeft het Grondwettelijk Hof zijn onderzoek beperkt tot het geval van het uitstel van de tenuitvoerlegging (zie onderdeel B.2.3 van het arrest).

Wat het doel van het uitstel van de tenuitvoerlegging van de straffen betreft - de nadelen die inherent zijn aan de tenuitvoerlegging van de straffen beperken en de re-integratie van de veroordeelde niet in het gedrang brengen - oordeelde het Hof dat de verschillen tussen de in andere aangelegenheden voorgeschreven administratieve sancties, de fiscale geldboeten inzake btw en de strafrechtelijke sancties inzake btw, niet relevant zijn wat het verlenen van uitstel betreft: "ongeacht of het uitstel wordt verleend door de correctionele rechtbank of door een ander rechtscollege, zoals de rechtbank van eerste aanleg, kan het de veroordeelde ertoe aanzetten zijn gedrag te wijzigen, door de dreiging om, indien hij zou recidiveren, de veroordeling tot de betaling van een geldboete uit te voeren" (onderdeel B.4.1, tweede alinea, van het arrest).

2. Op grond van de redenering van het Grondwettelijk Hof ziet de afdeling Wetgeving niet waarom deze conclusie niet evenzeer geldt voor fiscale geldboeten buiten het Btw-wetboek [(2)], alsook bij analogie eventueel van toepassing is op andere vormen van

---

(2) Bij wijze van voorbeeld kan worden verwezen naar de sancties bedoeld in de artikelen 444 en 445 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, artikel 128 van het Wetboek der successierechten en artikel 221 van de Algemene wet van 18 juli 1977 inzake douane en accijnzen.

individuele maatregelen zoals de opschorting van de uitspraak (3) of op de mogelijkheid rekening te houden met verzachtende omstandigheden (4).

Het komt echter aan de wetgever toe om zich daarover uit te spreken en keuzes te maken. Verschillen zullen moeten kunnen worden verantwoord in het licht van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet (5).

Uit de bij het wetsontwerp gevoegde memorie van toelichting blijkt dat de scope van het ontwerp beperkt is tot het ongedaan maken van de door het Grondwettelijk Hof vastgestelde ongrondwettigheid, zij het dat het systeem van uitstel niet beperkt wordt tot de in artikel 70, § 1, eerste lid, van het Btw-wetboek bedoelde fiscale geldboeten, maar van toepassing is op alle administratieve geldboeten inzake de btw. In de memorie wordt enkel een verantwoording verstrekt voor de verschillende regeling van de herroeping van het uitstel, al naar gelang het gaat om een proportionele dan wel een niet-proportionele geldboete.

Aangezien de memorie van toelichting geen andere elementen ter beoordeling aanreikt, kan de afdeling Wetgeving dit aspect niet nader onderzoeken en moet ze zich ertoe beperken de wetgever uit te nodigen om te bekijken of de regeling niet moet worden uitgebreid. Het verdient aanbeveling om de verantwoording voor de op grond van dat nieuwe onderzoek gemaakte keuzes op te nemen in de memorie van

---

(3) Zie artikel 3 van de wet van 29 juni 1964 betreffende de opschorting, het uitstel en de probatie. Wat de opschorting betreft kan inzonderheid verwezen worden naar het arrest nr. 105/2004 van 16 juni 2004 van het Grondwettelijk Hof (B.6.3).

(4) Zie artikel 73*quinquies*, § 1, Btw-wetboek, op grond waarvan artikel 85 van het eerste boek van het Strafwetboek van toepassing is op de strafrechtelijke sancties inzake btw.

(5) Volgens een vaste rechtspraak, onder meer van het Grondwettelijk Hof, sluiten de grondwettelijke regels van de gelijkheid en de niet-discriminatie niet uit dat een verschil in behandeling tussen categorieën van personen wordt ingesteld, voor zover dat verschil op een objectief criterium berust en het redelijk verantwoord is. Het bestaan van een dergelijke verantwoording moet worden beoordeeld, rekening houdend met het doel en de gevolgen van de maatregel en met de aard van de terzake geldende beginselen; de beginselen van gelijkheid en niet-discriminatie zijn geschonden wanneer vaststaat dat geen redelijk verband van evenredigheid bestaat tussen de aangewende middelen en het beoogde doel.

.../...

toelichting. Het zal dan gebeurlijk aan het Grondwettelijk Hof toekomen om die keuzes te toetsen aan de Grondwet.

3. Volgens het ontworpen tweede lid van artikel 71*bis*, § 1, van het Btw-wetboek kan, in afwijking van het eerste lid, het uitstel de helft van het bedrag van de opgelegde boete niet overschrijden wanneer de overtreding gepleegd werd met bedrieglijk opzet of met het oogmerk te schaden [(6)]. In verband hiermee wordt in de memorie van toelichting het volgende vermeld:

> "Indien de rechter, geheel of gedeeltelijk, het uitstel van tenuitvoerlegging van de betaling van de geldboete kan toestaan, is het vereist deze magistraat aan te zetten tot gestrengheid in geval van fraude".

Het Grondwettelijk Hof heeft in het arrest nr. 157/2008 uitdrukkelijk aanvaard dat de wetgever in verband met btw-fraude kan oordelen dat het wenselijk is de rechter te dwingen tot gestrengheid en dat die gestrengheid met name betrekking kan hebben op de maatregelen tot uitstel (zie onderdeel B.3.5 van het arrest).

De in de memorie van toelichting gegeven verantwoording maakt echter niet duidelijk waarom die beperking alleen geldt voor de rechtbank van eerste aanleg in verband met de fiscale geldboete, terwijl de correctionele rechtbank zonder eenzelfde beperking uitstel kan verlenen wat de strafrechterlijke sanctionering betreft. Op dit punt doet het ontwerp alvast een probleem van ongelijkheid rijzen.

---

(6) In die gevallen kan op grond van artikel 73 Btw-wetboek ook een strafrechtelijke sanctie opgelegd worden.

De kamer was samengesteld uit

de Heren	M. VAN DAMME,	kamervoorzitter,
	J. BAERT, J. VAN NIEUWENHOVE,	staatsraden,
	M. TISON, L. DENYS,	assessoren van de afdeling Wetgeving,
Mevrouw	A. BECKERS,	griffier.

Het verslag werd uitgebracht door Mevr. A. SOMERS, adjunct-auditeur.

DE GRIFFIER DE VOORZITTER

A. BECKERS M. VAN DAMME

ROYAUME DE BELGIQUE

AVIS 47.858/1
DU 9 MARS 2010

DE LA SECTION DE LÉGISLATION
DU CONSEIL D'ÉTAT

Le CONSEIL D'ÉTAT, section de législation, première chambre, saisi par le Ministre des Finances, le 15 janvier 2010, d'une demande d'avis, dans un délai de trente jours, sur un avant-projet loi "visant à instaurer le sursis à l'exécution des amendes fiscales en matière de taxe sur la valeur ajoutée", a donné l'avis suivant:

En application de l'article 84, § 3, alinéa 1er, des lois sur le Conseil d'État, coordonnées le 12 janvier 1973, la section de législation s'est limitée à l'examen de la compétence de l'auteur de l'acte, du fondement juridique et de l'accomplissement des formalités prescrites [(1)].

*
* *

PORTÉE DE L'AVANT-PROJET DE LOI

Le projet soumis pour avis vise à instaurer un système de sursis pour les amendes fiscales administratives visées aux articles 70 et 71 du Code de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : Code de la T.V.A.). La possibilité de sursis est prévue à la suite de l'arrêt n/ 157/2008 du 6 novembre 2008 de la Cour constitutionnelle.

En premier lieu, un nouvel article 71*bis* est inséré dans le Code de la T.V.A. (voir l'article 2 du projet). L'octroi du sursis de l'exécution des amendes est réservé au juge. Conformément à l'article 71*bis*, § 1er, alinéa 1er, en projet, du Code de la T.V.A., le tribunal de première instance peut accorder le sursis à la demande du redevable. Si l'infraction a été commise dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire, le sursis ne peut excéder la moitié du montant de l'amende infligée (*idem*, alinéa 2). Par ailleurs, l'article 71*bis* en projet fixe la période de référence (*idem*, § 2), le délai d'épreuve (*idem*, § 3), la révocation de plein droit du sursis (*idem*, § 4), la révocation du sursis par le directeur régional (*idem*, § 5) et la suspension du cours de la prescription de l'amende (*idem*, § 6).

Enfin, l'article 83, § 1er, alinéa 2, du Code de la T.V.A. en outre est remplacé afin d'y ajouter que les instances en justice relatives à l'application ou au recouvrement des amendes suspendent le cours de la prescription (article 3).

---

(1) S'agissant d'un projet de loi, on entend par fondement juridique la conformité aux normes supérieures.

Le nouveau régime s'appliquera aux infractions commises après son entrée en vigueur. Celle-ci est fixée le premier jour du quatrième mois qui suit sa publication (article 4).

OBSERVATIONS GÉNÉRALES

1. Dans l'arrêt n/ 157/2008 du 6 novembre 2008, la Cour constitutionnelle a limité son examen à l'hypothèse du sursis à l'exécution (voir point B.2.3 de l'arrêt).

En ce qui concerne l'objet du sursis à l'exécution des peines - réduire les inconvénients inhérents à l'exécution des peines et ne pas compromettre la réinsertion du condamné - la Cour a jugé que les différences entre les sanctions administratives prévues en d'autres matières, les amendes fiscales en matière de T.V.A. et les sanctions pénales en matière de T.V.A., ne sont pas pertinentes pour l'octroi du sursis: "en effet, qu'il soit accordé par le tribunal correctionnel ou par une autre juridiction, telle que le tribunal de première instance, le sursis peut inciter le condamné à s'amender, par la menace d'exécuter, s'il venait à récidiver, la condamnation au paiement d'une amende" (point B.4.1, alinéa 2, de l'arrêt).

2. Se fondant sur le raisonnement de la Cour constitutionnelle, la section de législation n'aperçoit pas pourquoi cette conclusion ne s'applique pas, dans la même mesure, à des amendes fiscales autres que celles visées par le Code de la T.V.A. [(2)] et

[(2)] À titre d'exemple, on peut citer les sanctions visées aux articles 444 et 445 du Code des impôts sur les revenus 1992, l'article 128 du Code des successions et l'article 221 de la loi générale du 18 juillet 1977 sur les douanes et accises.

s'applique éventuellement, par analogie, à d'autres formes de mesures individuelles, telles que la suspension du prononcé [(3)] ou la possibilité de tenir compte de circonstances atténuantes [(4)].

C'est toutefois au législateur qu'il revient de se prononcer à ce sujet et de faire des choix. Les différences devront pouvoir être justifiées au regard des articles 10 et 11 de la Constitution [(5)].

Il ressort de l'exposé des motifs joint au projet de loi que la portée de celui-ci est limitée à la suppression de l'inconstitutionnalité constatée par la Cour constitutionnelle, étant entendu que le système du sursis n'est pas limité aux amendes fiscales visées à l'article 70, § 1er, alinéa 1er, du Code de la T.V.A. mais est applicable à toutes les amendes administratives en matière de T.V.A. L'exposé ne donne de justification que pour le règlement différent de la révocation du sursis, selon qu'il s'agit d'un amende proportionnelle ou non proportionnelle.

Dès lors que l'exposé des motifs ne fournit aucun autre élément d'appréciation, la section de législation ne peut approfondir cet aspect et doit se limiter à inviter le législateur à examiner si le régime ne doit pas être élargi. Les choix qui seront opérés sur la base de ce nouvel examen gagneraient à être justifié dans l'exposé des motifs. Le cas échéant, il reviendra alors à la Cour constitutionnelle de contrôler ces choix au regard de la Constitution.

---

(3) Voir l'article 3 de la loi du 29 juin 1964 concernant la suspension, le sursis et la probation. En ce qui concerne la suspension, on peut se référer notamment à l'arrêt n/ 105/2004 du 16 juin 2004 de la Cour constitutionnelle (B.6.3).

(4) Voir l'article 73*quinquies*, § 1er, du Code de la T.V.A., en vertu duquel l'article 85 du premier livre du Code pénal s'applique aux sanctions pénales en matière de T.V.A.

(5) Selon une jurisprudence constante, de la Cour constitutionnelle notamment, les règles constitutionnelles d'égalité et de non-discrimination n'excluent pas qu'une différence de traitement soit établie entre des catégories de personnes, pour autant qu'elle repose sur un critère objectif et qu'elle soit raisonnablement justifiée. L'existence d'une telle justification doit s'apprécier en tenant compte du but et des effets de la mesure ainsi que de la nature des principes en cause; les principes d'égalité et de non-discrimination sont violés lorsqu'il est établi qu'il n'existe pas de rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé.

3. Selon l'alinéa 2 en projet de l'article 71*bis*, § 1er, du Code de la T.V.A., le sursis, par dérogation à l'alinéa 1er, ne peut excéder la moitié du montant de l'amende infligée lorsque l'infraction a été commise dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire (6). À cet égard, l'exposé des motifs mentionne ce qui suit:

> "Si le juge peut accorder, en tout ou en partie, le sursis à l'exécution du paiement de l'amende, il est prévu de contraindre ce magistrat à la sévérité en cas de fraude".

Dans son arrêt n/ 157/2008, la Cour constitutionnelle a expressément admis qu'en ce qui concerne la fraude en matière de T.V.A., le législateur peut apprécier qu'il est souhaitable de contraindre le juge à la sévérité et que celle-ci peut notamment porter sur des mesures de sursis (voir point B.3.5 de l'arrêt).

La justification donnée dans l'exposé des motifs ne précise toutefois pas pourquoi cette restriction ne vaut, à l'égard de l'amende fiscale, que pour le tribunal de première instance, alors que le tribunal correctionnel peut accorder un sursis, sans la même restriction, en matière de sanctions pénales. Le projet soulève déjà un problème d'inégalité sur ce point.

---

(6) Dans ces hypothèses, une sanction pénale peut également être infligée en vertu de l'article 73 du Code de la T.V.A.

La chambre était composée de

Messieurs	M. VAN DAMME,	président de chambre,
	J. BAERT, J. VAN NIEUWENHOVE,	conseillers d'État,
	M. TISON, L. DENYS,	assesseurs de la section de législation,
Madame	A. BECKERS,	greffier.

Le rapport a été présenté par Mme A. SOMERS, auditeur adjoint.

La concordance entre la version néerlandaise et la version française a été vérifiée sous le contrôle de M. M. VAN DAMME.

LE GREFFIER LE PRÉSIDENT

A. BECKERS M. VAN DAMME