



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 60.949/3
van 7 maart 2017

avis 60.949/3
du 7 mars 2017

over

sur

een ontwerp van koninklijk
besluit 'tot uitvoering van
artikel 445, § 3, van het
Wetboek van de
inkomstenbelastingen 1992
inzake de vastlegging van de
schaal van de administratieve
boetes wat de verrekenprijzen
betreft en hun
toepassingsmodaliteiten'

un projet d'arrêté royal
'd'exécution de l'article 445,
§ 3, du Code des impôts sur les
revenus 1992 relatif à la
détermination de l'échelle des
amendes administratives en ce
qui concerne les prix de
transfert et leurs modalités
d'application'

Op 3 februari 2017 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Minister van Financiën verzocht binnen een termijn van dertig dagen een advies te verstrekken over een ontwerp van koninklijk besluit ‘tot uitvoering van artikel 445, § 3, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 inzake de vastlegging van de schaal van de administratieve boetes wat de verrekenprijzen betreft en hun toepassingsmodaliteiten’.

Het ontwerp is door de derde kamer onderzocht op 21 februari 2017. De kamer was samengesteld uit Jo BAERT, kamervoorzitter, Jeroen VAN NIEUWENHOVE en Koen MUYLLE, staatsraden, Jan VELAERS en Bruno PEETERS, assessoren, en Annemie GOOSSENS, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Frederic EGGERMONT, auditeur.

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst van het advies is nagezien onder toezicht van Koen MUYLLE, staatsraad.

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 7 maart 2017.

*

Le 3 février 2017, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par le Ministre des Finances à communiquer un avis, dans un délai de trente jours, sur un projet d'arrêté royal ‘d'exécution de l'article 445, § 3, du Code des impôts sur les revenus 1992 relatif à la détermination de l'échelle des amendes administratives en ce qui concerne les prix de transfert et leurs modalités d'application’.

Le projet a été examiné par la troisième chambre le 21 février 2017. La chambre était composée de Jo BAERT, président de chambre, Jeroen VAN NIEUWENHOVE et Koen MUYLLE, conseillers d'État, Jan VELAERS et Bruno PEETERS, assesseurs, et Annemie GOOSSENS, greffier.

Le rapport a été présenté par Frederic EGGERMONT, auditeur.

La concordance entre la version française et la version néerlandaise de l'avis a été vérifiée sous le contrôle de Koen MUYLLE, conseiller d'État.

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 7 mars 2017.

*

1. 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 toegespitst op het onderzoek van de bevoegdheid van de steller van de handeling, van de rechtsgrond, alsmede van de vraag of aan de te vervullen vormvereisten is voldaan.

*

STREKKING EN RECHTSGROND VAN HET ONTWERP

2. Het voor advies voorgelegde ontwerp van koninklijk besluit strekt ertoe de schaal van de administratieve geldboetes bij overtredingen als bedoeld bij artikel 445, § 3, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92) vast te stellen (artikel 1 van het ontwerp). De voormelde geldboetes worden gevestigd en ingevorderd volgens de regels die van toepassing zijn inzake personenbelasting (artikel 2).

Het te nemen besluit is van toepassing op de overtredingen verbonden met het aanslagjaar 2017 en volgende (artikel 3).

3.1. Volgens het eerste lid van de aanhef vindt het ontworpen besluit rechtsgrond in artikel 445, § 3, van het WIB 92. Hieromtrent moet het volgende worden opgemerkt.

3.2. Artikel 445, § 3, van het WIB 92 luidt:

“In afwijking van § 1, eerste lid, kan de door de bevoegde adviseur-generaal gemachtigde ambtenaar voor een overtreding van de bepalingen van de artikelen 321/1 tot 321/6, evenals van de ter uitvoering ervan genomen besluiten, een boete opleggen van 1 250 EUR tot 25 000 EUR vanaf de tweede overtreding.

De Koning legt de schaal van de administratieve geldboetes vast en regelt hun toepassingsmodaliteiten.”

Artikel 445, § 1, eerste lid, van het WIB 92, waar die bepaling naar verwijst, luidt:

“De door de adviseur-generaal gemachtigde ambtenaar kan een geldboete van 50 EUR tot 1 250 EUR opleggen voor iedere overtreding van de bepalingen van dit Wetboek, evenals van de ter uitvoering ervan genomen besluiten.”

In de memorie van toelichting bij het wetsontwerp dat tot het voormelde artikel 445, § 3, van het WIB 92 heeft geleid, wordt het volgende uiteengezet:

“Dit artikel voert een specifieke sanctie in voor het niet naleven van de in deze afdeling opgenomen documentatieverplichtingen.

Indien het landenrapport, het groepsdossier of het lokaal dossier niet, laattijdig of onvolledig worden ingediend of wanneer de notificatieplicht niet wordt nageleefd, kan de door de adviseur-generaal gemachtigde ambtenaar een boete aan de Belgische groepsentiteit opleggen die loopt van 1 250 euro tot 25 000 euro vanaf de tweede overtreding.

De Koning zal de schaal van de administratieve geldboetes vastleggen en regelt tevens hun toepassingsmodaliteiten.” (*Parl.St.* Kamer 2015-16, nr. 54-1875/001, 53-54)

De afwijking van artikel 445, § 1, eerste lid, van het WIB 92, waarin artikel 445, § 3, van het WIB 92 voorziet, lijkt ertoe beperkt te zijn dat vanaf de tweede overtreding van de bepalingen van de artikelen 321/1 tot 321/6 van het WIB 92, evenals van de ter uitvoering ervan genomen besluiten, een geldboete kan worden opgelegd van 1.250 euro tot 25.000 euro, in plaats van een geldboete van 50 euro tot 1.250 euro.

Hieruit vloeit voort dat voor de eerste overtreding van de voormelde bepalingen en uitvoeringsbesluiten, artikel 445, § 1, eerste lid, van het WIB 92 van toepassing blijft, zodat de geldboete die in dat geval kan worden opgelegd, 50 euro tot 1.250 euro bedraagt. In de schaal B (“Overtreding niet toe te schrijven aan kwade trouw of aan het opzet de belasting te ontduiken”) van het ontworpen artikel 229/5 van het koninklijk besluit van 27 augustus 1993 ‘tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992’ (hierna: het KB/WIB 92) wordt, daarentegen, bepaald dat in geval van een eerste overtreding de geldboete “nihil” is. Dat lijkt niet bestaanbaar met het voormelde artikel 445, § 1, eerste lid, van het WIB 92, dat in een minimale geldboete van 50 euro voorziet.¹

3.3. In de schaal C (“Overtreding toe te schrijven aan kwade trouw of aan het opzet de belasting te ontduiken (daaronder begrepen het indienen van vrijwillig onvolledige of onjuiste aangiften)”) van het ontworpen artikel 229/5 van het KB/WIB 92 wordt in een administratieve geldboete voorzien van 25.000 euro per overtreding. Uit artikel 445, § 3, eerste lid, van het WIB 92 vloeit echter voort dat voor een overtreding van de bepalingen van de artikelen 321/1 tot 321/6 van het WIB 92, en van de ter uitvoering van die bepalingen genomen besluiten, slechts een boete van 1.250 euro tot 25.000 euro kan worden opgelegd “vanaf de tweede overtreding”. Gevraagd hoe de voormelde schaal C hiermee bestaanbaar is, heeft de gemachtigde het volgende verklaard:

“De eerste keer dat er een overtreding wordt vastgesteld op de bepalingen van de artikelen 321/1 tot 321/6 (aanvullende rapporteringsverplichtingen inzake verrekenprijzen) kan men er van uitgaan dat de overtreding niet toe te schrijven is aan kwade trouw of aan het opzet de belasting te ontduiken. Deze eerste overtreding wordt dan ook niet bestraft, zoals voorzien is in artikel 445, § 3 WIB 92. Indien dezelfde overtreding een tweede keer wordt vastgesteld en de vastgestelde feiten zijn voldoende zwaar kan de overtreding eventueel worden toegeschreven aan kwade trouw of aan het opzet de belasting te ontduiken en kan er onmiddellijk een boete van 25.000 euro worden opgelegd daar overeenkomstig de wet, de eerste overtreding niet werd bestraft.”

Hiermee kan niet worden ingestemd. Nergens uit de tekst van het ontwerp blijkt immers dat er van uit kan worden gegaan dat bij de eerste overtreding van de voormelde bepalingen van het WIB 92, of van de uitvoeringsbesluiten ervan, er geen sprake zou kunnen zijn van kwade trouw of opzet de belasting te ontduiken. Bovendien wordt, in tegenstelling tot wat het geval is in de schaal C, in de schaal B wel een onderscheid gemaakt tussen de eerste en de daaropvolgende overtredingen. Zodoende kan niet anders dan worden besloten dat de administratieve geldboete waarin wordt voorzien in die schaal C, van toepassing is op elke

¹ Het voorgaande gaat, daarentegen, niet op voor schaal A (“Overtreding ten gevolge van omstandigheden onafhankelijk van de wil van de belastingplichtige”) van het ontworpen artikel 229/5 van KB/WIB 92 omdat er in dat geval sprake lijkt te zijn van overmacht, zodat de belastingplichtige die zich in een zodanige situatie zou bevinden, aanspraak kan maken op een vrijstelling van de geldboete (zie GwH 24 april 2008, nr. 72/2008, B.10.4).

overtreding die toe te schrijven is aan kwade trouw of opzet de belasting te ontduiken, met inbegrip van de eerste overtreding. In zoverre wordt voorzien in een geldboete van 25.000 euro, is dit evenwel niet bestaanbaar met artikel 445, § 3, eerste lid, van het WIB 92 waarin wordt bepaald dat een boete van 1.250 euro tot 25.000 euro voor de in dat artikel vermelde overtredingen slechts kan worden opgelegd “vanaf de tweede overtreding”. Bijgevolg moet ook in schaal C een onderscheid worden gemaakt tussen de eerste en de daaropvolgende overtredingen.

ONDERZOEK VAN DE TEKST

4. Artikel 2 van het ontwerp herneemt artikel 445, § 1, derde lid, van het WIB 92, naar luid waarvan de geldboete waarin die bepaling voorziet, wordt gevestigd en ingevorderd volgens de regels die van toepassing zijn inzake de personenbelasting.

Nochtans is het voormelde artikel 445, § 1, derde lid, van het WIB 92 eveneens van toepassing op de overtredingen vermeld in artikel 445, § 3, van het WIB 92. De laatstvermelde bepaling wijkt immers enkel af van artikel 445, § 1, eerste lid, van het WIB 92, niet van het derde lid van die bepaling.

Bepalingen die enkel een hogere rechtsnorm in herinnering brengen door die over te nemen of te parafraseren, horen in beginsel niet thuis in een uitvoeringsregeling, onder meer omdat daardoor onduidelijkheid dreigt te ontstaan omtrent de juridische aard van de overgenomen bepalingen en erdoor verkeerdelijk de indruk kan worden gewekt dat de overgenomen regels kunnen worden gewijzigd door de overheid die de regels overneemt. Enkel wanneer het voor een goed begrip van de ontworpen regeling onontbeerlijk is dat bepalingen uit een hogere rechtsnorm worden overgenomen, kan een dergelijke werkwijze worden gebillijkt, en dan enkel op voorwaarde dat de oorsprong van de betrokken regels wordt vermeld (door het aanbrengen van de vermelding “overeenkomstig artikel 445, § 1, derde lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992”) en dat de overname correct en letterlijk gebeurt om geen onduidelijkheid te doen ontstaan omtrent de juiste draagwijdte ervan.

Artikel 2 van het ontwerp moet bijgevolg worden weggelaten of worden aangepast zoals hiervoor vermeld.

*

1. En application de l'article 84, § 3, alinéa 1^{er}, des lois sur le Conseil d'État, coordonnées le 12 janvier 1973, la section de législation a fait porter son examen essentiellement sur la compétence de l'auteur de l'acte, le fondement juridique et l'accomplissement des formalités prescrites.

*

PORTÉE ET FONDEMENT JURIDIQUE DU PROJET

2. Le projet d'arrêté royal soumis pour avis a pour objet de fixer l'échelle des amendes administratives concernant les infractions visées à l'article 445, § 3, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 92) (article 1^{er} du projet). Les amendes précitées sont établies et recouvrées suivant les règles applicables en matière d'impôt des personnes physiques (article 2).

L'arrêté envisagé s'applique aux infractions liées à l'exercice d'imposition 2017 et suivants (article 3).

3.1. Selon le premier alinéa du préambule, l'arrêté en projet trouve son fondement juridique dans l'article 445, § 3, du CIR 92. À ce propos, il y a lieu de formuler les observations suivantes.

3.2. L'article 445, § 3, du CIR 92 s'énonce comme suit :

« Par dérogation au § 1^{er}, alinéa 1^{er}, le fonctionnaire délégué par le conseiller général compétent peut, pour une infraction des [lire : aux] dispositions des articles 321/1 à 321/6, ainsi que des arrêtés pris pour leur exécution, appliquer une amende de 1 250 EUR à 25 000 EUR à partir de la deuxième infraction.

Le Roi fixe l'échelle des amendes administratives et règle les modalités d'application de celles-ci ».

L'article 445, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, du CIR 92, auquel se réfère cette disposition, s'énonce comme suit :

« Le fonctionnaire délégué par le conseiller général peut appliquer pour toute infraction aux dispositions du présent Code, ainsi que des arrêtés pris pour leur exécution, une amende de 50 EUR à 1.250 EUR ».

L'exposé des motifs du projet de loi devenu l'article 445, § 3, précité, du CIR 92, indique ce qui suit :

« Cet article insère une sanction spécifique en cas de non-respect des exigences de documentation prévue par la présente section.

Si la déclaration pays par pays, le fichier principal ou le fichier local n'est pas déposé, est déposé tardivement ou est incomplet, ou lorsqu'il n'est pas satisfait à l'obligation de notification, le fonctionnaire délégué par le conseiller général peut appliquer [à l'entité constitutive belge] une amende de 1 250 euros à 25 000 euros à partir de la deuxième infraction.

Le Roi fixera l'échelle des amendes administratives et règle les modalités d'application de celles-ci » (*Doc. parl.*, Chambre, 2015-2016, n° 54-1875/001, pp. 53-54).

La dérogation à l'article 445, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, du CIR 92, visée à l'article 445, § 3, du CIR 92, paraît uniquement prévoir qu'à partir de la deuxième infraction aux dispositions des articles 321/1 à 321/6 du CIR 92 ainsi que des arrêtés pris en leur exécution, une amende administrative de 1.250 euros à 25.000 euros peut-être infligée au lieu d'une amende de 50 euros à 1.250 euros.

Il en résulte que pour la première infraction aux dispositions et arrêtés d'exécution précités, l'article 445, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, du CIR 92 reste d'application, de sorte que l'amende pouvant être infligée dans ce cas, s'élève de 50 euros à 1.250 euros. Par contre, l'échelle B (« Infraction non imputable à la mauvaise foi ou à l'intention d'éluder l'impôt ») de l'article 229/5, en projet, de l'AR/CIR 92 'd'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992' (ci-après : l'AR/CIR 92) prévoit une amende « néant » en cas de première infraction. Cette disposition ne semble pas compatible avec l'article 445, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, précité, du CIR 92, qui prévoit une amende minimale de 50 euros ¹.

3.3. L'échelle C (« Infraction due à la mauvaise foi ou à l'intention d'éluder l'impôt (y compris la remise de déclarations volontairement incomplètes ou inexactes) ») de l'article 229/5, en projet, de l'AR/CIR 92 prévoit une amende administrative de 25.000 euros par infraction. Il découle toutefois de l'article 445, § 3, alinéa 1^{er}, du CIR 92 que pour une infraction aux dispositions des articles 321/1 à 321/6 du CIR 92 et des arrêtés pris pour leur exécution, seule une amende de 1.250 euros à 25.000 euros peut être infligée « à partir de la deuxième infraction ». À la question de savoir comment l'échelle C précitée se concilie avec cette disposition, le délégué a répondu ce qui suit :

« De eerste keer dat er een overtreding wordt vastgesteld op de bepalingen van de artikelen 321/1 tot 321/6 (aanvullende rapporteringsverplichtingen inzake verrekenprijzen) kan men er van uitgaan dat de overtreding niet toe te schrijven is aan kwade trouw of aan het opzet de belasting te ontduiken. Deze eerste overtreding wordt dan ook niet bestraft, zoals voorzien is in artikel 445, § 3 WIB 92. Indien dezelfde overtreding een tweede keer wordt vastgesteld en de vastgestelde feiten zijn voldoende zwaar kan de overtreding eventueel worden toegeschreven aan kwade trouw of aan het opzet de belasting te ontduiken en kan er onmiddellijk een boete van 25.000 euro worden opgelegd daar overeenkomstig de wet, de eerste overtreding niet werd bestraft ».

Ce point de vue ne peut être partagé. En effet, il n'apparaît nulle part dans le texte du projet, que l'on puisse considérer qu'il ne saurait être question de mauvaise foi ou d'intention d'éluder l'impôt en cas de la première infraction aux dispositions précitées du CIR 92 ou de ses arrêtés d'exécution. En outre, contrairement à l'échelle C, l'échelle B fait bel et bien une distinction entre les premières infractions et les infractions subséquentes. Force est dès lors de conclure que l'amende administrative prévue dans cette échelle C s'applique à toute infraction due à la mauvaise foi ou à l'intention d'éluder l'impôt, y compris en cas de première infraction.

¹ Ce qui précède ne peut par contre se concevoir pour l'échelle A (« Infraction due à des circonstances indépendantes de la volonté du contribuable ») de l'article 229/5, en projet, de l'AR/CIR 92 parce que dans ce cas, il est question, semble-t-il de force majeure, de sorte que le redevable qui se trouverait dans une telle situation, pourra prétendre à une dispense de l'amende (voir C.C., 24 avril 2008, n° 72/2008, B.10.4).

Dans la mesure où une amende de 25.000 euros est prévue, cette disposition n'est cependant pas compatible avec l'article 445, § 3, alinéa 1^{er}, du CIR 92 qui prévoit que pour les infractions mentionnées dans cet article, une amende de 1.250 euros à 25.000 euros ne peut s'appliquer qu'« à partir de la deuxième infraction ». Par conséquent, l'échelle C devra également faire une distinction entre les premières infractions et les infractions subséquentes.

EXAMEN DU TEXTE

4. L'article 2 du projet reproduit l'article 445, § 1^{er}, alinéa 3, du CIR 92, selon lequel l'amende que prévoit cette disposition est établie et recouvrée suivant les règles applicables en matière d'impôt des personnes physiques.

Or, l'article 445, § 1^{er}, alinéa 3, précité, du CIR 92 s'applique également aux infractions visées à l'article 445, § 3, du CIR 92. En effet, cette dernière disposition ne déroge qu'à l'article 445, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, du CIR 92 mais pas au troisième alinéa de cette disposition.

Des dispositions qui ne font que rappeler une norme supérieure, en la reproduisant ou en la paraphrasant, n'ont en principe pas leur place dans des règles d'exécution, notamment parce que la nature juridique des dispositions reproduites pourrait en devenir incertaine et que cela donne erronément à penser que l'autorité qui reproduit les règles peut les modifier. Pareille méthode ne peut se justifier que si la bonne compréhension du régime en projet exige que des dispositions d'une norme supérieure soient reproduites, et seulement à condition que l'origine des règles concernées soit précisée (par la mention « conformément à l'article 445, § 1^{er}, alinéa 3, du Code des impôts sur les revenus 1992 ») et que la reproduction soit correcte et littérale afin de ne pas créer de confusion quant à leur portée exacte.

L'article 2 du projet doit par conséquent être omis ou être adapté comme mentionné ci-dessus.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Annemie GOOSSENS

Jo BAERT