



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 63.604/3
van 26 juni 2018

avis 63.604/3
du 26 juin 2018

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 29 mei 2018 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 19 juni 2018. De kamer was samengesteld uit Jo BAERT, kamervoorzitter, Jeroen VAN NIEUWENHOVE en Koen MUYLLE, staatsraden, Jan VELAERS en Bruno PEETERS, assessoren, en Astrid TRUYENS, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Githa SCHEPPERS, eerste 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 26 juni 2018.

*

Le 29 mai 2018, 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 19 juin 2018. 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 Astrid TRUYENS, greffier.

Le rapport a été présenté par Githa SCHEPPERS, premier 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 26 juin 2018.

*

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 VAN HET ONTWERP

2. Het voor advies voorgelegde ontwerp van koninklijk besluit strekt ertoe de schaal van de administratieve geldboetes bij overtredingen bedoeld in 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 de personenbelasting (artikel 2). Het te nemen besluit is van toepassing op de overtredingen verbonden met het aanslagjaar 2018 en volgende (artikel 3).

RECHTSGROND

3.1. Voor het ontworpen besluit wordt rechtsgrond gezocht in artikel 445, § 3, van het WIB 92, zoals gewijzigd bij artikel 13 van de wet van 25 december 2017 ‘houdende diverse fiscale bepalingen III’.

Die bepaling 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. Voor de overtredingen toe te schrijven aan kwade trouw of aan het opzet de belasting te ontduiken kan voor de eerste overtreding een boete van 12.500 EUR worden opgelegd. Vanaf de tweede overtreding kan een boete van 25.000 EUR worden opgelegd.

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

3.2. Voor de wijziging ervan bij het voormelde artikel 13 van de wet van 25 december 2017 luidde artikel 445, § 3, van het WIB 92 als volgt:

“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.”

De Raad van State heeft omtrent de bestaanbaarheid van een eerdere versie van het thans voorliggende ontwerp met het voormelde artikel 445, § 3, van het WIB 92 het volgende opgemerkt:

“3.2. (...)”

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 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

¹ Voetnoot 1 van het aangehaalde advies: 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).

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.”²

3.3. Uit de parlementaire voorbereiding van de wet van 25 december 2017 blijkt dat de wetgever met de wijziging van artikel 445, § 3, van het WIB 92 heeft beoogd tegemoet te komen aan hetgeen de Raad van State in het voormelde advies heeft opgemerkt:

“De Raad van State heeft in haar advies 60.949/3 van 7 maart 2017 over het ‘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’ terecht opgemerkt dat de huidige tekst van het eerste lid van voormeld artikel 445, § 3, niet toelaat om in het geval van kwade trouw of het opzet de belasting te ontduiken vanaf de eerste 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 boete op te leggen. Dit kan pas vanaf de tweede overtreding.

Het is echter nooit de bedoeling van de wetgever geweest de eerste overtreding in het geval van kwade trouw of het opzet de belasting te ontduiken niet te bestraffen. De voorliggende wijziging wil dit remediëren.”³

3.4. In 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) (artikel 1 van het ontworpen besluit) wordt opnieuw bepaald dat in geval van een eerste overtreding de geldboete ‘nihil’ is. In 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 bij een eerste overtreding in een administratieve geldboete voorzien van 12.500 euro.

3.5. Vermits artikel 445, § 3, eerste lid, van het WIB 92 thans uitdrukkelijk bepaalt dat voor de eerste overtreding toe te schrijven aan kwade trouw of aan het opzet de belasting te ontduiken, een boete van 12.500 euro kan worden opgelegd, is de in schaal C van het ontworpen artikel 229/5 van het KB/WIB 92 (artikel 1 van het ontworpen besluit) bepaalde geldboete van 12.500 euro bij de eerste overtreding thans onmiskenbaar bestaanbaar met die bepaling.

² Adv.RvS 60.949/3 van 7 maart 2017, 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’, opmerkingen 3.2 en 3.3.

³ *Parl.St.* Kamer 2017-18, nr. 54-2791/001, 33.

Wat betreft de in schaal B van hetzelfde artikel bepaalde geldboete die “nihil” is in geval van een eerste overtreding, blijkt uit de aangehaalde parlementaire voorbereiding dat de wetgever ervan uit is gegaan dat uit wat thans de eerste zin van artikel 445, § 3, eerste lid, van het WIB 92 is geworden, voortvloeit dat voor overtredingen van de bepalingen van de artikelen 321/1 tot 321/6 van het WIB 92 slechts vanaf de tweede overtreding een geldboete kan worden opgelegd. De gemachtigde verklaarde dienaangaande het volgende:

“Tijdens de besprekingen van de wettekst werd er steeds van uitgegaan dat de eerste overtreding niet toe te schrijven aan kwade trouw of aan het opzet de belasting te ontduiken niet zou bestraft worden. Er zou enkel een boete opgelegd worden vanaf de tweede overtreding. Met dit in het achterhoofd werd de schaal opgenomen onder punt B aldus ontworpen en werd er voor de eerste overtreding geen specifieke boete voorzien.”

Bijgevolg is ook schaal B van het ontworpen artikel 229/5 van het KB/WIB 92 (artikel 1 van het ontworpen besluit) bestaanbaar met artikel 445, § 3, van het WIB 92.

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Artikel 2

4.1. Naar luid van artikel 2 van het ontwerp wordt de geldboete bepaald in het ontworpen artikel 229/5 KB/WIB 92, gevestigd en ingevorderd volgens de regels die van toepassing zijn inzake personenbelasting.

In het aangehaalde advies 60.949/3 van 7 maart 2017 heeft de Raad van State, afdeling Wetgeving met betrekking tot eenzelfde bepaling het volgende opgemerkt:

“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.”⁴

Hetzelfde geldt voor artikel 2 van het thans voorliggende ontwerp.

4.2. Daarbij komt nog dat artikel 2 van het ontwerp wordt geformuleerd als een autonome bepaling. Indien die bepaling wordt behouden, verdient het ter wille van de coherentie en de leesbaarheid aanbeveling om ze in te voegen in het KB/WIB 92.

Artikel 3

5. Naar luid van artikel 3 van het ontwerp is het te nemen besluit van toepassing op de overtredingen verbonden met aanslagjaar 2018 en volgende.

Vermits evenwel in straffen wordt voorzien in de zin van artikel 7 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, mag de ontworpen regeling niet worden toegepast op feiten die zich hebben voorgedaan voor de inwerkingtreding van het te nemen besluit.

*

⁴ Adv.RvS 60.949/3 van 7 maart 2017, opmerking 4.

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 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 2018 et suivants (article 3).

FONDEMENT JURIDIQUE

3.1. Le fondement juridique de l'arrêté en projet est recherché dans l'article 445, § 3, du CIR 92, modifié par l'article 13 de la loi du 25 décembre 2017 'portant des dispositions fiscales diverses III'.

Cette disposition est rédigée comme suit :

« Par dérogation au § 1^{er}, alinéa 1^{er}, le fonctionnaire délégué par le conseiller général compétent peut, pour une infraction [aux] dispositions des articles 321/1 à 21/6, ainsi [qu'aux] arrêtés pris pour leur exécution, appliquer une amende de 1.250 EUR à 25.000 EUR à partir de la deuxième infraction. Pour les infractions dues à la mauvaise foi ou avec intention d'éluder l'impôt, une amende de 12.500 EUR pourra être infligée pour la première infraction. À partir de la seconde infraction, une amende de 25.000 EUR pourra être infligée.

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

3.2. Avant sa modification par l'article 13 de la loi du 25 décembre 2017, précité, l'article 445, § 3, du CIR 92 était rédigé comme suit :

« Par dérogation au § 1^{er}, alinéa 1^{er}, le fonctionnaire délégué par le conseiller général compétent peut, pour une infraction [aux] dispositions des articles 321/1 à 321/6, ainsi [qu'aux] 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 ».

En ce qui concerne la compatibilité d'une version antérieure du projet actuellement à l'examen avec l'article 445, § 3, du CIR 92, précité, le Conseil d'État a observé ce qui suit :

« 3.2. (...) »

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'arrêté royal du 27 août 1993 '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. 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

¹ Note 1 de l'avis cité : 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).

partir de la deuxième infraction'. Par conséquent, l'échelle C devra également faire une distinction entre les premières infractions et les infractions subséquentes »².

3.3. Il ressort des travaux préparatoires de la loi du 25 décembre 2017 qu'en modifiant l'article 445, § 3, du CIR 92, le législateur a voulu donner suite à l'observation formulée par le Conseil d'État dans l'avis précité :

« Le Conseil d'État a, dans son avis 60 949/3 du 7 mars 2017 relatif au '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' fait remarquer que le texte actuel du premier alinéa de l'article 445, § 3, ne permettait pas d'appliquer une amende en cas de mauvaise foi ou d'intention d'éluder l'impôt dès la première infraction aux dispositions des articles 321/1 à 321/6 du CIR 92, ainsi que de leurs arrêtés d'exécution. Ce n'est possible qu'à partir de la seconde infraction.

Cela n'a toutefois pas été l'objectif du législateur de ne pas sanctionner la première infraction en cas de mauvaise foi ou d'intention d'éluder l'impôt. La présente modification vise à remédier à cela »³.

3.4. Dans 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'arrêté royal du 27 août 1993 'd'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992' (ci-après : l'AR/CIR 92) (article 1^{er} de l'arrêté en projet), il est à nouveau prévu qu'en cas de première infraction, l'amende est 'néant'. Dans 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, une amende administrative de 12.500 euros est prévue pour la première infraction.

3.5. Dès lors qu'actuellement l'article 445, § 3, alinéa 1^{er}, du CIR 92 dispose expressément que pour la première infraction due à la mauvaise foi ou à l'intention d'éluder l'impôt, une amende de 12.500 euros peut être infligée, l'amende de 12.500 euros fixée dans l'échelle C de l'article 229/5, en projet, de l'AR/CIR 92 (article 1^{er} de l'arrêté en projet) pour une première infraction peut à présent se concilier incontestablement avec cette disposition.

En ce qui concerne l'amende fixée dans l'échelle B du même article, qui est 'néant' pour la première infraction, il ressort des travaux préparatoires précités que le législateur a considéré qu'il découle de ce qui est actuellement devenu la première phrase de l'article 445, § 3, alinéa 1^{er}, du CIR 92, que pour les infractions aux dispositions des articles 321/1 à 321/6 du CIR 92, une amende ne peut être infligée qu'à partir de la deuxième infraction. À cet égard, le délégué a déclaré ce qui suit :

« Tijdens de besprekingen van de wettekst werd er steeds van uitgegaan dat de eerste overtreding niet toe te schrijven aan kwade trouw of aan het opzet de belasting te ontduiken niet zou bestraft worden. Er zou enkel een boete opgelegd worden vanaf de tweede overtreding. Met dit in het achterhoofd werd de schaal opgenomen onder punt B aldus ontworpen en werd er voor de eerste overtreding geen specifieke boete voorzien ».

² Avis C.E. 60.949/3 du 7 mars 2017 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', observations 3.2 et 3.3.

³ Doc. parl., Chambre, 2017-18, n° 54-2791/001, p. 33.

Il s'ensuit que l'échelle B de l'article 229/5 de l'AR/CIR 92 (article 1^{er} de l'arrêté en projet) se concilie également avec l'article 445, § 3, du CIR 92.

EXAMEN DU TEXTE

Article 2

4.1. Selon l'article 2 du projet, l'amende fixée à l'article 229/5 de l'AR/CIR 92 est établie et recouvrée suivant les règles applicables en matière d'impôt des personnes physiques.

Dans l'avis 60.949/3 du 7 mars 2017, précité, concernant une même disposition, le Conseil d'État, section de législation a observé ce qui suit :

« 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 paraphasant, 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 »⁴.

Il en va de même pour l'article 2 du projet actuellement à l'examen.

4.2. À cela s'ajoute que l'article 2 du projet est formulé comme une disposition autonome. Si celle-ci est maintenue, il est recommandé, dans un souci de cohérence et de lisibilité, de l'insérer dans l'AR/CIR 92.

Article 3

5. Selon l'article 3 du projet, l'arrêté envisagé est d'application aux infractions liées aux exercices d'imposition 2018 et suivants.

⁴ Avis C.E. 60.949/3 du 7 mars 2017, observation 4.

Dès lors que le projet prévoit toutefois des peines au sens de l'article 7 de la Convention européenne des droits de l'homme, le dispositif en projet ne peut pas s'appliquer à des faits qui se sont produits avant l'entrée en vigueur de l'arrêté envisagé.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Astrid TRUYENS

Jo BAERT