RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

advies 66.644/3
van 14 november 2019

over

een voorontwerp van wet ‘tot omzetting van Richtlijn (EU) 2018/822 van de Raad van 25 mei 2018 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies’

CONSEIL D’ÉTAT
section de législation

avis 66.644/3
du 14 novembre 2019

sur

un avant-projet de loi ‘transposant Directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 modifiant la Directive 2011/16/UE en ce qui concerne l’échange automatique et obligatoire d’informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l’objet d’une déclaration’

‡LW-CCLTOAHAA-GGGEEVT‡

Op 11 oktober 2019 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 voorontwerp van wet 'tot omzetting van Richtlijn (EU) 2018/822 van de Raad van 25 mei 2018 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies'.

Het voorontwerp is door de derde kamer onderzocht op 5 november 2019. 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.

De verslagen zijn uitgebracht door Kristine BAMS, eerste auditeur-afdelingshoofd en Frédéric VANNESTE, 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 14 november 2019.

*

Le 11 octobre 2019, 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 avant-projet de loi 'transposant Directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 modifiant la Directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration'.

L'avant-projet a été examiné par la troisième chambre le 5 novembre 2019. 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.

Les rapports ont été présentés par Kristine BAMS, premier auditeur chef de section et Frédéric VANNESTE, 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 14 novembre 2019.

*

‡LW-CCLTOAHAA-GGGEEVT‡

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[1], alsmede van de vraag of aan de te vervullen vormvereisten is voldaan.

*

STREKKING VAN HET VOORONTWERP

2. Het voor advies voorgelegde voorontwerp van wet strekt tot omzetting van richtlijn (EU) 2018/822 van de Raad van 25 mei 2018 'tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies' (artikel 1 van het voorontwerp). Hiertoe worden het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92) (artikelen 2 tot 18), het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten (artikelen 19 tot 32), het Wetboek der successierechten (artikelen 33 tot 46) en het Wetboek van diverse rechten en taksen (artikelen 47 tot 60) gewijzigd.

De ontworpen regelingen voorzien in elk van de voormelde wetboeken in een verplichting voor intermediairs[2] of, in sommige gevallen, voor de belastingsplichtigen om bepaalde inlichtingen te verstrekken aan de Belgische bevoegde autoriteit inzake meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies. Indien het gaat om een marktklare constructie moet de intermediair om de drie maanden een periodiek verslag opstellen van nieuwe meldingsplichtige inlichtingen. Naar aanleiding van de melding van een grensoverschrijdende constructie wordt een uniek referentienummer toegekend. In bepaalde gevallen wordt voorzien in een ontheffing van de meldingsplicht, in welk geval de meldingsplicht rust op andere betrokken intermediairs of, als er geen zijn, op de belastingplichtige. De melding van de inlichtingen moet in één van de officiële landstalen *en* in het Engels gebeuren. De Belgische bevoegde autoriteit deelt de gegevens inzake grensoverschrijdende constructies waarvan zij is ingelicht door een intermediair of een belastingplichtige via automatische uitwisseling mee aan de bevoegde autoriteiten van alle andere lidstaten van de Europese Unie. Er wordt in een administratieve geldboete voorzien voor het niet, het laattijdig of het onvolledig verstrekken van de vereiste inlichtingen.

De aan te nemen wet treedt in werking op 1 juli 2020 (artikel 61), maar sommige bepalingen zijn niet van toepassing op inlichtingen over grensoverschrijdende constructies

[1] Aangezien het om een voorontwerp van wet gaat, wordt onder "rechtsgrond" de overeenstemming met de hogere rechtsnormen verstaan.

[2] Zijnde personen die een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie bedenken, aanbieden, opzetten, beschikbaar maken voor implementatie of de implementatie ervan beheren, alsook personen die weten of redelijkerwijs konden weten dat zij hebben toegezegd hulp, bijstand of advies te verstrekken met betrekking tot het bedenken, aanbieden, opzetten, beschikbaar maken voor implementatie of beheren van de implementatie van dergelijke constructies (ontworpen artikel 326/1, 4°, van het WIB 92 – artikel 3 van het voorontwerp; ontworpen artikel 289*bis*/1, 4°, van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten – artikel 20 van het voorontwerp; ontworpen artikel 146*sexies*, 4°, van het Wetboek der successierechten – artikel 35 van het voorontwerp; ontworpen artikel 211*bis*/1, 4°, van het Wetboek van diverse rechten en taksen – artikel 49 van het voorontwerp).

‡LW-CCLTOAHAA-GGGEEVT‡

waarvan de eerste stap is geïmplementeerd tussen 25 juni 2018 en 1 juli 2020, indien ze worden ingediend voor 31 december 2020 (artikel 62).

VORMVEREISTEN

3. In zoverre de ontworpen regeling gewestbelastingen betreft,[3] kan de federale overheid er slechts bevoegd voor worden geacht indien de dienst van die belastingen nog niet naar de betrokken gewesten is overgeheveld.[4-5]

Gevraagd of omtrent dit voorontwerp overleg heeft plaatsgevonden met de betrokken gewesten, overeenkomstig artikel 5, § 3, eerste lid, van de bijzondere wet van 16 januari 1989 'betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten', verklaarde de gemachtigde:

> "Er is op 30 september jongstleden een informeel overleg geweest op het niveau van de administraties. De voorliggende ontwerptekst werd toegelicht, vooral die passages die geen één op één kopie van de richtlijn zijn zoals het sanctiebeleid en de ontheffing van de informatieplicht. Van die vergadering is geen officieel verslag gemaakt omdat het op dat moment ook niet nodig leek. Op die vergadering is gebleken dat de gewestelijke administraties nog volop bezig waren met het ontwerpen van de teksten.
>
> Zoals reeds meegedeeld zal het officiële overleg plaats hebben op het eerstvolgend Interministerieel Comité Financiën en Begroting, waarop een aantal dossiers, waaronder het voorliggende ontwerp, zullen geagendeerd worden. De voorbereiding van dit ICFB is lopende. Voorafgaand aan dit ICFB vindt er uiteraard een interkabinettenwerkgroep plaats met alle betrokken actoren."

Indien de aan de Raad van State voorgelegde tekst ten gevolge van dit overleg nog wijzigingen zou ondergaan, moeten de gewijzigde of toegevoegde bepalingen, ter inachtneming van het voorschrift van artikel 3, § 1, eerste lid, van de wetten op de Raad van State, aan de afdeling Wetgeving worden voorgelegd.

ALGEMENE OPMERKINGEN

A. Het toepassingsgebied van de ontworpen regeling

4.1. De meldingsplicht waarin de ontworpen regeling voorziet geldt enkel voor grensoverschrijdende constructies, zijnde constructies die ofwel meer dan één lidstaat ofwel een

[3] Hetgeen het geval is voor het successierecht van rijksinwoners en het recht van overgang bij overlijden van niet-rijksinwoners (artikel 3, eerste lid, 4°, van de bijzondere wet van 16 januari 1989 'betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten') en voor de registratierechten bedoeld in artikel 3, eerste lid, 6° tot 8°, van de bijzondere wet van 16 januari 1989 'betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten'.

[4] Zie de artikelen 4, § 5, en 5, § 4, van de bijzondere wet van 16 januari 1989.

[5] Wanneer dat wel is gebeurd, komt het aan de betrokken gewesten toe om voor die belastingen in de omzetting van richtlijn (EU) 2018/822 te voorzien.

‡LW-CCLTOAHAA-GGGEEVT‡

lidstaat en een derde land betreffen.[6] Omtrent constructies die ten minste één van de in de ontworpen regeling vermelde wezenskenmerken[7] bezitten, maar die niet grensoverschrijdend zijn in de voormelde zin, moeten geen inlichtingen worden verstrekt aan de Belgische bevoegde autoriteit. Grensoverschrijdende en niet-grensoverschrijdende constructies worden aldus op verschillende wijze behandeld.

4.2. Vermits het voor advies voorgelegde voorontwerp strekt tot omzetting van richtlijn (EU) 2018/822, die voorziet in automatische uitwisseling van inlichtingen tussen belastingautoriteiten over grensoverschrijdende constructies, is het op het eerste gezicht logisch dat ook het toepassingsgebied van de ontworpen regeling beperkt is tot dergelijke constructies.

Wanneer een wetsbepaling een verschil in behandeling tussen personen die zich in een vergelijkbare situatie bevinden oplegt, kan de loutere omstandigheid dat die bepaling het recht van de Europese Unie omzet, echter niet volstaan om het bekritiseerde verschil in behandeling te verantwoorden. In dat geval is de wetgever evenwel niet verplicht strikt identieke regels in te stellen en vermag hij rekening te houden met de door het om te zetten Unierecht nagestreefde doelstellingen. Het loutere feit dat de wetgever regelgeving van de Unie omzet ten aanzien van een categorie van personen, terwijl hij de nieuwe norm niet tevens van toepassing maakt op een categorie van personen die niet aan die regelgeving van de Unie is onderworpen, vormt op zich geen schending van het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie. Wel zal het verschil in behandeling dat daaruit voortvloeit, redelijk verantwoord moeten kunnen worden om bestaanbaar te zijn met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet.[8]

4.3. Gevraagd hoe het voormelde verschil in behandeling kan worden verantwoord in het licht van het voorgaande, heeft de gemachtigde het volgende geantwoord:

> "De richtlijn (en omzetting) beogen een toename aan transparantie, en dit voornamelijk omdat de nationale fiscale autoriteiten niet altijd over voldoende middelen beschikken om de volledige informatie over complexe internationale fiscale planningsstructuren (tijdig) te bekomen. Zuiver nationale agressieve planningsconstructies, in zoverre deze bestaan, zijn voor de Belgische fiscus zichtbaar en zullen dus ook door de bestaande onderzoeksbevoegdheden kunnen gevat worden."

4.4. Richtlijn (EU) 2018/822, tot omzetting waarvan het voorontwerp strekt, beoogt "bepaalde specifieke transparantieaspecten van het huidige fiscale kader te versterken" zodat "de belastingautoriteiten van de lidstaten volledige en relevante informatie over mogelijk agressieve

---

[6] Ontworpen artikel 326/1, 1°, van het WIB 92 (artikel 3 van het voorontwerp); ontworpen artikel 289*bis*/1, 1°, van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten (artikel 20 van het voorontwerp); ontworpen artikel 146*sexies*, 1°, van het Wetboek der successierechten (artikel 35 van het voorontwerp); ontworpen artikel 211*bis*/1, 1°, van het Wetboek van diverse rechten en taksen (artikel 49 van het voorontwerp).

[7] Zie ontworpen artikel 326/2 van het WIB 92 (artikel 4 van het voorontwerp); ontworpen artikel 289*bis*/2 van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten (artikel 21 van het voorontwerp); ontworpen artikel 146*septies* van het Wetboek der successierechten (artikel 36 van het voorontwerp); ontworpen artikel 211*bis*/2 van het Wetboek van diverse rechten en taksen (artikel 50 van het voorontwerp).

[8] Zie GwH 26 september 2013, nr. 121/2013, B.49-B.50.2; GwH 26 september 2013, nr. 122/2013, B.9-B.10.2; GwH 26 september 2013, nr. 123/2013, B.5.3-B.5.5; GwH 19 december 2013, nr. 167/2013, B.5.3-B.5.5. Die arresten betroffen weliswaar gevallen waarin personen in situaties waarop het Unierecht niet van toepassing was, ongunstiger werden behandeld dan personen in situaties waarop het Unierecht wel van toepassing was, terwijl hier het omgekeerde het geval is.

‡LW-CCLTOAHAA-GGGEEVT‡

fiscale constructies krijgen".[9] Uitgangspunt van die regeling is dat "het merendeel van de mogelijk agressieve fiscale planningsconstructies zich over meer dan één rechtsgebied uitstrekt", "waarbij belastbare winsten worden verschoven naar gunstigere belastingregimes of de totale belastingdruk op een belastingplichtige wordt verlaagd".[10] Nog volgens de richtlijn worden regelingen geviseerd "die worden opgezet om te kunnen profiteren van marktinefficiënties die voortvloeien uit de wisselwerking tussen uiteenlopende nationale belastingregels".[11]

4.5. Bij de omzetting van die richtlijn vermag de wetgever er rekening mee te houden dat niet elk instrument van fiscale planning waarmee beoogd wordt een belastingvoordeel te bekomen wordt geviseerd, maar enkel fiscale planningsconstructies die gebruik maken van verschillen die bestaan tussen de fiscale regimes van verschillende lidstaten om inkomsten over te brengen van de ene lidstaat naar de andere lidstaat waar een gunstiger belastingregime geldt. Het gaat bijna per definitie om constructies die grensoverschrijdend zijn. In een louter nationale context zullen dergelijke verschillen, en derhalve de mogelijkheden om inkomsten te verschuiven teneinde een gunstiger belastingregime te genieten, immers beperkt of zelfs onbestaand zijn.

Ofschoon in België, rekening houdend met de belastingbevoegdheden van de gewesten, niet volledig uit te sluiten valt dat er voor sommige fiscale aangelegenheden verschillen bestaan tussen gewesten,[12] lijken die niet van die aard te zijn dat ze in dezelfde mate aanleiding zouden geven tot het opzetten van gelijkaardige constructies als die waarop richtlijn (EU) 2018/822 van toepassing is. Bij de uitoefening van de fiscale bevoegdheden van de gewesten als bedoeld in de bijzondere wet van 16 januari 1989, moet overigens de in artikel 143 van de Grondwet bedoelde federale loyauteit worden nageleefd en moet elke deloyale fiscale concurrentie worden uitgesloten.[13]

4.6. De wetgever vermag er ook rekening mee te houden dat, zoals de gemachtigde opmerkt, de belastingadministraties binnen België over ruimere onderzoeksbevoegdheden beschikken dan wanneer zij geconfronteerd worden met een fiscale planningsconstructie die zich ten dele in een andere lidstaat, of in een derde land, afspeelt. Daar kan nog worden aan toegevoegd dat, overeenkomstig artikel 1 van het samenwerkingsakkoord van 7 december 2001,[14] de federale overheid en de gewesten de informatie waarover zij beschikken en die dienstig is voor de vestiging, heffing, inning, controle of invordering van een federale of gewestbelasting, moeten verstrekken aan de betrokken belastingdiensten van de federale overheid of van de gewesten.

---

[9] Richtlijn (EU) 2018/822, overwegingen 1 en 2.

[10] Richtlijn (EU) 2018/822, overwegingen 2 en 3.

[11] Richtlijn (EU) 2018/822, overweging 19.

[12] Waarbij rekening moet worden gehouden met het gegeven dat de autonomie van de deelentiteiten het Grondwettelijk Hof belet om, in het licht van het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie, een relevante vergelijking te maken tussen de adressanten van wetgevingen die door verschillende deelentiteiten worden aangenomen: GwH 12 juni 2014, nr. 91/2014, B.7.1; GwH 10 november 2014, nr. 159/2014, B.5.

[13] Artikel 1*ter*, eerste lid, van de bijzondere wet van 16 januari 1989.

[14] Samenwerkingsakkoord van 7 december 2001 'tussen de Federale Staat en de Gewesten betreffende de uitwisseling van informatie in het kader van de uitoefening van hun fiscale bevoegdheden en betreffende de overlegprocedures inzake technische uitvoerbaarheid van door de Gewesten voorgenomen wijzigingen aan de gewestelijke belastingen en inzake de technische uitvoerbaarheid van de invoering door de Gewesten van algemene belastingverminderingen of -vermeerderingen van de verschuldigde personenbelasting'.

‡LW-CCLTOAHAA-GGGEEVT‡

Gelet op die onderzoeksbevoegdheden en die uitwisseling van informatie kan worden aangenomen dat de noodzaak dat de belastingplichtige zelf bepaalde inlichtingen moet verstrekken, minder groot is dan het geval is voor grensoverschrijdende constructies. Richtlijn (EU) 2018/822, net zoals overigens richtlijn 2011/16/EU[15] die door de eerstvermelde richtlijn wordt gewijzigd, beogen immers te verhelpen aan de vaststelling dat in grensoverschrijdende gevallen de belastingadministratie niet over de vereiste inlichtingen beschikt.[16]

4.7. Gelet op wat voorafgaat is het in opmerking 4.1 vermelde verschil in behandeling redelijk verantwoord.

B. De ontheffing van de meldingsplicht

5.1. In het voorontwerp wordt bepaald dat in een aantal gevallen intermediairs worden ontheven van de op hen rustende verplichting om inlichtingen over grensoverschrijdende constructies te verstrekken aan de Belgische bevoegde autoriteit. Zo wordt in een ontheffing van rechtswege voorzien wanneer het bestaan van een grensoverschrijdende constructie aan een intermediair wordt toevertrouwd "ter bepaling van de rechtspositie van de relevante belastingplichtige, of teneinde de relevante belastingplichtige in of in verband met een rechtsgeding te verdedigen of te vertegenwoordigen".[17] Wanneer een intermediair "meent gebonden te zijn door het beroepsgeheim" is hij ertoe gehouden de belastingplichtige en de andere intermediairs hiervan op de hoogte te brengen; de belastingplichtige kan in dat geval de intermediair ontslaan van zijn beroepsgeheim, zodat hij alsnog aan de meldingsplicht kan voldoen.[18]

Volgens de memorie van toelichting kadert die regeling "in de mogelijkheid die de Richtlijn 2018/822 geeft aan de Lidstaten om intermediairs het recht op ontheffing van de verplichting tot het verstrekken van inlichtingen over een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie te verlenen, wanneer de meldingsplicht een inbreuk zou vormen op het wettelijk verschoningsrecht, met name het beroepsgeheim van de intermediair dat haar grondslag kent in een wettelijke bepaling, en conform het nationaal recht van die Lidstaat".

[15] Richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 15 februari 2011 'betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen en tot intrekking van Richtlijn 77/799/EEG'.

[16] In richtlijn (EU) 2018/822 wordt dienaangaande opgemerkt dat "[h]et (...) van wezenlijk belang [is] dat de belastingautoriteiten van de lidstaten volledige en relevante informatie over mogelijk agressieve fiscale constructies krijgen. Daarmee zouden deze autoriteiten onverwijld kunnen reageren op schadelijke fiscale praktijken en mazen dichten door wetgeving vast te stellen of door passende risicobeoordelingen en belastingcontroles te verrichten" (overweging 2).

[17] Ontworpen artikel 326/7, § 1, 1°, van het WIB 92 (artikel 9 van het voorontwerp); ontworpen artikel 289*bis*/7, § 1, 1°, van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten (artikel 26 van het voorontwerp); ontworpen artikel 146*duodecies*, § 1, 1°, van het Wetboek der successierechten (artikel 41 van het voorontwerp); ontworpen artikel 211*bis*/7, § 1, 1°, van het Wetboek van diverse rechten en taksen (artikel 55 van het voorontwerp).

[18] Ontworpen artikel 326/7, § 3, van het WIB 92 (artikel 9 van het voorontwerp); ontworpen artikel 289*bis*/7, § 3, 1°, van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten (artikel 26 van het voorontwerp); ontworpen artikel 146*duodecies*, § 3, van het Wetboek der successierechten (artikel 41 van het voorontwerp); ontworpen artikel 211*bis*/7, § 3, van het Wetboek van diverse rechten en taksen (artikel 55 van het voorontwerp).

‡LW-CCLTOAHAA-GGGEEVT‡

5.2. Artikel 8*bis ter*, leden 5 en 6, van richtlijn 2011/16/EU, zoals ingevoegd bij artikel 1, 2), van richtlijn (EU) 2018/822, bepaalt:

> "5. Iedere lidstaat kan de noodzakelijke maatregelen nemen om intermediairs het recht op ontheffing van de verplichting tot het verstrekken van inlichtingen over een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie te verlenen, wanneer de meldingsplicht een inbreuk zou vormen op het wettelijk verschoningsrecht conform het nationale recht van die lidstaat. In die omstandigheden neemt iedere lidstaat de noodzakelijke maatregelen om de intermediairs te verplichten iedere andere intermediair of, bij gebreke daarvan, de relevante belastingplichtige onverwijld in kennis te stellen van zijn meldingsverplichtingen uit hoofde van lid 6.
>
> Aan intermediairs mag slechts ontheffing krachtens de eerste alinea worden verleend voor zover zij optreden binnen de grenzen van de desbetreffende nationale wetten die hun beroep definiëren.
>
> 6. Iedere lidstaat neemt de noodzakelijke maatregelen om te eisen dat, wanneer er geen intermediair is of de intermediair de relevante belastingplichtige of een andere intermediair in kennis stelt van de toepassing van een ontheffing krachtens lid 5, de verplichting tot verstrekking van inlichtingen over een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie ligt bij de andere in kennis gestelde intermediair of, bij gebreke daarvan, bij de relevante belastingplichtige."

5.3.1. De ontworpen artikelen 326/7, § 1, 1°, van het WIB 92 (artikel 9 van het voorontwerp), 289*bis*/7, § 1, 1°, van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten (artikel 26 van het voorontwerp), 146*duodecies*, § 1, 1°, van het Wetboek der successierechten (artikel 41 van het voorontwerp) en 211*bis*/7, § 1, 1°, van het Wetboek van diverse rechten en taksen (artikel 55 van het voorontwerp) voorzien in een ontheffing van rechtswege van de meldingsplicht "voor zover het bestaan van een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie [aan een intermediair] wordt toevertrouwd ter bepaling van de rechtspositie van de relevante belastingplichtige, of teneinde de relevante belastingplichtige in of in verband met een rechtsgeding te verdedigen of te vertegenwoordigen, met inbegrip van juridisch advies beperkt tot het instellen of vermijden van een rechtsgeding, zelfs buiten dat rechtsgeding".[19]

5.3.2. De vraag rijst of met die bepalingen een al dan niet *bestaand* wettelijk verschoningsrecht wordt geviseerd, *naast* het in de derde paragraaf van dezelfde ontworpen artikelen bedoelde beroepsgeheim, dan wel of hiermee gevallen worden geviseerd die onder de toepassing vallen van een strafrechtelijk gesanctioneerd beroepsgeheim.

5.3.3. In de memorie van toelichting bij het voorontwerp wordt de indruk gewekt dat de ontheffing van rechtswege waarin wordt voorzien, betrekking heeft op gevallen die onder de toepassing vallen van een strafrechtelijk gesanctioneerd beroepsgeheim. Zo wordt in de memorie van toelichting verwezen naar artikel 53 van de wet van 18 september 2017 'tot voorkoming van het witwassen van geld en de financiering van terrorisme en tot beperking van het gebruik van

[19] In dat geval geldt de ontheffing van rechtswege enkel "voor zover hij op geen enkel tijdstip rechtstreeks of via andere personen hulp, bijstand of advies heeft verstrekt met betrekking tot het bedenken het aanbieden, het opzetten, het beschikbaar maken voor implementatie of het beheren van de implementatie van de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie". Zie over die voorwaarde evenwel de opmerkingen 5.4.1 tot 5.4.4.

‡LW-CCLTOAHAA-GGGEEVT‡

contanten',[20] omdat "daarin impliciet wordt erkend dat binnen het kader van de bepaling van de rechtspositie en verdediging/vertegenwoordiging in rechte, *een beroepsgeheim van toepassing is*".

Uit de parlementaire voorbereiding van wat artikel 53 van de wet van 18 september 2017 is geworden blijkt inderdaad dat met de uitzondering op de meldingsplicht waarin die bepaling voorziet, en waarbij dezelfde formulering wordt gehanteerd als in het thans voorliggende voorontwerp,[21] gevallen worden bedoeld die binnen het toepassingsgebied van het beroepsgeheim vallen:

> "Het ontwerpartikel herbevestigt het beroepsgeheim dat notarissen, gerechtsdeurwaarders, cijferberoepen alsook advocaten kunnen inroepen ten aanzien van hun verplichting tot melding van vermoedens en van hun verplichting om gevolg te geven aan vragen tot bijkomende inlichtingen vanwege de CFI, alsook het feit dat het beroepsgeheim niet absoluut is."[22]

Ook de rechtsvoorganger van die bepaling, artikel 26 van de wet van 11 januari 1993 'tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld en de financiering van terrorisme',[23] waarin eveneens dezelfde formulering werd gehanteerd als in het thans voorliggende voorontwerp, strekte ertoe rekening te houden met het beroepsgeheim.[24]

5.3.4. In het tweede lid van de ontworpen artikelen 326/7, § 3, van het WIB 92 (artikel 9 van het voorontwerp), 289*bis*/7, § 3, 1°, van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten (artikel 26 van het voorontwerp), 146*duodecies*, § 3, van het Wetboek der successierechten (artikel 41 van het voorontwerp) en 211*bis*/7, § 3, van het Wetboek van diverse rechten en taksen (artikel 55 van het voorontwerp) worden "beroepsgeheim" en "ontheffing van rechtswege" evenwel van elkaar onderscheiden, zodat het om twee verschillende regelingen lijkt te gaan, vermits er gewag wordt gemaakt van het "beroepsgeheim *of* [de] ontheffing van rechtswege".

Bovendien wordt in het eerste lid van dezelfde bepalingen de intermediair die meent gebonden te zijn door een beroepsgeheim, verplicht de relevante belastingplichtige en de

---

[20] Dat artikel bepaalt: "In afwijking van de artikelen 47, 48 en 54, delen de onderworpen entiteiten bedoeld in artikel 5, § 1, 23° tot en met 28°, de informatie en inlichtingen in genoemde artikelen niet mee, in het geval zij deze van één van hun cliënten ontvangen of over één van hun cliënten verkrijgen *wanneer zij de rechtspositie van deze cliënt bepalen, dan wel die cliënt in of in verband met een rechtsgeding verdedigen of vertegenwoordigen, met inbegrip van advies over het instellen of vermijden van een rechtsgeding*, ongeacht of dergelijke informatie vóór, gedurende of na een dergelijk geding wordt ontvangen of verkregen, tenzij de bedoelde onderworpen entiteiten zelf hebben deelgenomen aan de witwasactiviteiten of de activiteiten voor financiering van terrorisme, zij juridisch advies voor witwasdoeleinden of voor financiering van terrorisme hebben verstrekt, of zij weten dat hun cliënt juridisch advies wenst voor witwasdoeleinden of voor financiering van terrorisme."

[21] Er wordt in beide gevallen gewag gemaakt van het bepalen van de rechtspositie van de cliënt/belastingplichtige, het verdedigen of vertegenwoordigen van de betrokkene in of in verband met een rechtsgeding, en het juridisch advies over het instellen of vermijden van een rechtsgeding.

[22] *Parl.St.* Kamer 2016-17, nr. 54-2566/001, 168.

[23] Vernummerd bij artikel 30 van de wet van 18 januari 2010 'tot wijziging van de wet van 11 januari 1993 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld en de financiering van terrorisme, en het Wetboek van vennootschappen' en opgeheven door artikel 190 van de wet van 18 september 2017.

[24] Zie *Parl.St.* Kamer 2008-2009, nr. 52-1988/001, 15-17.

‡LW-CCLTOAHAA-GGGEEVT‡

andere intermediairs hiervan op de hoogte te brengen, terwijl in de tweede paragraaf van dezelfde ontworpen artikelen in een gelijkaardige informatieplicht wordt voorzien "[i]ngeval een ontheffing van de meldingsplicht overeenkomstig § 1 [lees: paragraaf 1] van toepassing is op een intermediair".

5.3.5. Indien de rechtswege ontheffing waarin wordt voorzien in de ontworpen artikelen 326/7, § 1, 1°, van het WIB 92 (artikel 9 van het voorontwerp), 289*bis*/7, § 1, 1°, van het Wetboek der registratie- hypotheek- en griffierechten (artikel 26 van het voorontwerp), 146*duodecies*, § 1, 1°, van het Wetboek der successierechten (artikel 41 van het voorontwerp) en 211*bis*/7, § 1, 1°, van het Wetboek van diverse rechten en taksen (artikel 55 van het voorontwerp) enkel betrekking heeft op gevallen die onder de toepassing vallen van een strafrechtelijk gesanctioneerd beroepsgeheim, moet dat in de memorie van toelichting worden verduidelijkt.

Het heeft dan geen zin om in de derde paragraaf van die bepaling beroepsgeheim en recht van ontheffing van elkaar te onderscheiden. Tevens rijst de vraag hoe de verplichting waarin die bepaling voorziet om de relevante belastingplichtige of de andere intermediair ervan op de hoogte te brengen dat er een meldingsplicht is maar dat hij die niet kan vervullen ingevolge het beroepsgeheim, zich verhoudt met de gelijkaardige verplichting waarin de tweede paragraaf van die bepaling voorziet.

5.3.6. Indien daarentegen met de ontworpen artikelen 326/7, § 1, 1°, van het WIB 92 (artikel 9 van het voorontwerp), 289*bis*/7, § 1, 1°, van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten (artikel 26 van het voorontwerp), 146*duodecies*, § 1, 1°, van het Wetboek der successierechten (artikel 41 van het voorontwerp) en 211*bis*/7, § 1, 1°, van het Wetboek van diverse rechten en taksen (artikel 55 van het voorontwerp) andere wettelijke verschoningsgronden worden geviseerd dan het strafrechtelijk gesanctioneerd beroepsgeheim, moet worden verduidelijkt over welke verschoningsgronden het gaat.

Daarbij moet er rekening mee worden gehouden dat uit artikel 8 *bis ter*, lid 5, van richtlijn 2011/16/EU voortvloeit dat een lidstaat slechts in een recht op ontheffing van de verplichting tot het verstrekken van inlichtingen over een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie kan voorzien voor zover in het nationale recht van die lidstaat een "wettelijk verschoningsrecht" bestaat dat zich tegen de meldingsplicht verzet. Er mag derhalve niet worden voorzien in een van rechtswege ontheffing van de meldingsplicht indien niet eerst wordt vastgesteld dat er in het nationale recht een dergelijke bepaling bestaat.

5.4.1. Volgens de ontworpen artikelen 326/7, § 1, 2°, van het WIB 92 (artikel 9 van het voorontwerp), 289*bis*/7, § 1, 2°, van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten (artikel 26 van het voorontwerp), 146*duodecies*, § 1, 2°, van het Wetboek der successierechten (artikel 41 van het voorontwerp) en 211*bis*/7, § 1, 2°, van het Wetboek van diverse rechten en taksen (artikel 55 van het voorontwerp) geldt de rechtstreekse ontheffing waarin die bepalingen voorzien enkel "voor zover [de intermediair] op geen enkel tijdstip rechtstreeks of via andere personen hulp, bijstand of advies heeft verstrekt met betrekking tot het bedenken, het aanbieden, het opzetten, het beschikbaar maken voor implementatie of het beheren van de implementatie van de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie".

‡LW-CCLTOAHAA-GGGEEVT‡

Uit de memorie van toelichting blijkt dat met die voorwaarde wordt beoogd te vermijden "een algemene vrijstelling" te geven omdat daardoor "de Richtlijn haar nut [zou] verliezen". Voorts wordt omtrent die voorwaarde het volgende uiteengezet:

> "De bepaling van de rechtspositie en de verdediging in rechte impliceren een vooraf bestaande rechtstoestand waarvan de intermediair kennis krijgt uit hoofde van zijn beroep. Van een dergelijke vooraf bestaande rechtstoestand is geen sprake wanneer die rechtstoestand nog onbestaande is wanneer de intermediair voor het eerst wordt geraadpleegd of die rechtstoestand mede door de intermediair wordt bedacht, aangeboden, opgezet, of beschikbaar wordt gemaakt voor implementatie. Het beheer van de implementatie van meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies kan daarenboven niet beschouwd worden als een optreden dat binnen de grenzen valt van de wetten die het beroep van de intermediair definiëren, en derhalve kan louter om die reden geen ontheffing worden voorzien van de meldingsplicht van de intermediair die een grensoverschrijdende constructie (mede) heeft bedacht, aangeboden, opgezet, of beschikbaar heeft gemaakt voor implementatie."

5.4.2. De voormelde voorwaarde lijkt een echo te zijn van een gelijkaardige voorwaarde in artikel 53 van de wet van 18 september 2017, waarin in een uitzondering wordt voorzien op de meldingsplicht "tenzij de bedoelde onderworpen entiteiten zelf hebben deelgenomen aan de witwasactiviteiten of de activiteiten voor financiering van terrorisme, zij juridisch advies voor witwasdoeleinden of voor financiering van terrorisme hebben verstrekt, of zij weten dat hun cliënt juridisch advies wenst voor witwasdoeleinden of voor financiering van terrorisme".

5.4.3. In dit geval is die voorwaarde evenwel zo geformuleerd dat de betrokkene helemaal geen intermediair is. Volgens de definitie van dat begrip is een intermediair immers een persoon die een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie bedenkt, aanbiedt, opzet, beschikbaar maakt voor implementatie of de implementatie ervan beheert of de persoon die weet of redelijkerwijs kon weten dat hij heeft toegezegd hulp, bijstand of advies te verstrekken met betrekking tot het bedenken, aanbieden, opzetten, beschikbaar maken voor implementatie of beheren van de implementatie van een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie.[25] Wanneer een persoon *op geen enkel tijdstip* rechtstreeks of via andere personen hulp, bijstand of advies heeft verstrekt met betrekking tot het bedenken, het aanbieden, het opzetten, het beschikbaar maken voor implementatie of het beheren van de implementatie van de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie, voldoet hij niet aan die omschrijving. Op die manier wordt het recht op ontheffing zinledig, vermits het enkel zou gelden voor personen die sowieso geen intermediair zijn, en derhalve niet aan de meldingsplicht zijn onderworpen.

5.4.4. Het is allicht veeleer de bedoeling van de stellers van het ontwerp dat wanneer een persoon als intermediair optreedt, en hij derhalve hulp, bijstand of advies heeft verstrekt met betrekking tot het bedenken, het aanbieden, het opzetten, het beschikbaar maken voor implementatie of het beheren van de implementatie van de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie, het recht op ontheffing niet geldt voor die activiteiten, maar enkel voor het bepalen van de rechtspositie of het verdedigen of vertegenwoordigen van de

[25] Ontworpen artikel 326/1, 4°, van het WIB 92 (artikel 3 van het voorontwerp); ontworpen artikel 289*bis*/1, 4°, van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten (artikel 20 van het voorontwerp); ontworpen artikel 146*sexies*, 4°, van het Wetboek der successierechten (artikel 35 van het voorontwerp); ontworpen artikel 211*bis*/1, 4°, van het Wetboek van diverse rechten en taksen (artikel 49 van het voorontwerp).

‡LW-CCLTOAHAA-GGGEEVT‡

belastingplichtige of het juridische advies verlenen aan de belastingplichtige met betrekking tot het instellen of vermijden van een rechtsgeding. De ontworpen artikelen 326/7, § 1, 2°, van het WIB 92 (artikel 9 van het voorontwerp), 289*bis*/7, § 1, 2°, van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten (artikel 26 van het voorontwerp), 146*duodecies*, § 1, 2°, van het Wetboek der successierechten (artikel 41 van het voorontwerp) en 211*bis*/7, § 1, 2°, van het Wetboek van diverse rechten en taksen (artikel 55 van het voorontwerp) moeten in die zin worden aangepast.

Daarbij moet wel rekening worden gehouden met de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof, dat oordeelde dat een gelijkaardige regeling niet op onevenredige wijze afbreuk deed aan het beginsel van het beroepsgeheim van advocaten, met dien verstande dat alleen wanneer een advocaat een activiteit uitoefent buiten zijn specifieke opdracht van verdediging of vertegenwoordiging in rechte en van het verlenen van juridisch advies, hij kan worden onderworpen aan de verplichting om de gegevens waarvan hij kennis heeft aan de overheden mee te delen.[26]

5.5.1. Indien met een beroepsgeheim in de ontworpen artikelen 326/7, § 3, van het WIB 92 (artikel 9 van het voorontwerp), 289*bis*/7, § 3, 1°, van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten (artikel 26 van het voorontwerp), 146*duodecies*, § 3, van het Wetboek der successierechten (artikel 41 van het voorontwerp) en 211*bis*/7, § 3, van het Wetboek van diverse rechten en taksen (artikel 55 van het voorontwerp) de in paragraaf 1, 1°, van die bepaling geregelde gevallen worden bedoeld, heeft het – zoals eerder al opgemerkt – geen zin om in paragraaf 3 het beroepsgeheim en de ontheffing van rechtswege van elkaar te onderscheiden. Bovendien lijkt het niet nodig in een afzonderlijke verplichting te voorzien voor de intermediair om de belastingplichtige of een andere intermediair op de hoogte te brengen van het gegeven dat hij de meldingsplicht niet kan vervullen ingevolge het beroepsgeheim, vermits uit de tweede paragraaf van die bepaling reeds een dergelijke verplichting voortvloeit. Derhalve zouden de eerste en tweede zin van deze bepalingen kunnen worden weggelaten.

5.5.2. Indien, daarentegen, met de regeling van het beroepsgeheim andere gevallen worden bedoeld dan de hiervoor vermelde, zal moeten worden verduidelijkt over welke gevallen het gaat. Bovendien zal dan ook in paragraaf 3 moeten worden bepaald dat in die gevallen de meldingsplicht rust op de andere intermediair of, als er geen is, op de relevante belastingplichtige, naar het voorbeeld van de regeling in paragraaf 2 van die bepalingen ingeval een ontheffing van rechtswege van toepassing is. Uit artikel 8 *bis ter*, lid 6, van richtlijn 2011/16/EU, vloeit immers voort dat het beroepsgeheim er niet toe kan leiden dat de verplichting tot verstrekking van inlichtingen over een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie vervalt. In dat geval ligt die verplichting bij de andere in kennis gestelde intermediair of, bij gebreke daarvan, bij de relevante belastingplichtige.

5.5.3. Ook schrijve men dan in de eerste zin van paragraaf 3 van de voormelde bepalingen beter "Wanneer een betrokken intermediair door een beroepsgeheim gebonden is" in plaats van "Voor zover een betrokken intermediair *meent gebonden te zijn* door een

[26] GwH 23 januari 2008, nr. 10/2008, B.9.6 en B.10.

‡LW-CCLTOAHAA-GGGEEVT‡

beroepsgeheim". De louter subjectieve appreciatie van de betrokken intermediair kan immers niet volstaan om hem te ontslaan van de meldingsplicht.

5.6.1. Volgens de ontworpen artikelen 326/7, § 3, tweede lid, van het WIB 92 (artikel 9 van het voorontwerp), 289*bis*/7, § 3, tweede lid, van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten (artikel 26 van het voorontwerp), 146*duodecies*, § 3, tweede lid, van het Wetboek der successierechten (artikel 41 van het voorontwerp) en 211*bis*/7, § 3, tweede lid, van het Wetboek van diverse rechten en taksen (artikel 55 van het voorontwerp) kan "[g]een beroepsgeheim of ontheffing van rechtswege overeenkomstig § 1 [lees: paragraaf 1] (...) worden ingeroepen aangaande de meldingsplicht van marktklare constructies die aanleiding geven tot een periodiek verslag overeenkomstig artikel 326/4. In dat geval kan alleen een ontheffing voor het periodiek verslag zelf bestaan, mits de intermediair aan de verplichtingen in § 2 [lees: paragraaf 2] voldoet".

Indien beroepsgeheim en ontheffing van rechtswege niet samenvallen,[27] moet deze regeling in een afzonderlijke paragraaf worden ondergebracht, vermits ze een uitzondering vormt op zowel de in paragraaf 1 geregelde gevallen waarvoor een ontheffing van rechtswege geldt, als de in paragraaf 3 geregelde gevallen waarvoor een beroepsgeheim geldt.

5.6.2. Uit de ontworpen regeling vloeit voort dat de intermediair die onder het toepassingsgebied valt van de ontheffing van rechtswege of van een beroepsgeheim, wel marktklare constructies als dusdanig moet melden, maar dat het periodiek verslag dat om de drie maanden omtrent die constructies moet worden opgesteld,[28] moet worden opgesteld door een andere intermediair of, als er geen is, door de belastingplichtige, die op de hoogte moeten worden gesteld van de ontheffing van rechtswege (of van het beroepsgeheim).

De verplichting voor de intermediair in kwestie om, ondanks de ontheffing van rechtswege of het beroepsgeheim, de marktklare constructies te melden, lijkt aanvaardbaar, vermits het om constructies gaat die zijn "bedacht of aangeboden, implementeerbaar [zijn] of beschikbaar [zijn] gemaakt voor implementatie zonder dat er wezenlijke aanpassingen nodig zijn".[29] De intermediair moet omtrent die constructies inlichtingen verstrekken binnen 30 dagen te rekenen vanaf de dag nadat de constructie voor implementatie beschikbaar is gesteld of gereed is voor implementatie.[30] Er kan worden aangenomen dat in die gevallen de te leveren inlichtingen

[27] Indien dit wel het geval zou zijn, heeft het – zoals eerder opgemerkt – geen zin om ze in deze bepalingen van elkaar te onderscheiden.

[28] Ontworpen artikel 326/4 van het WIB 92 (artikel 6 van het voorontwerp), ontworpen artikel 289bis/4 van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten (artikel 23 van het voorontwerp); ontworpen artikel 146*nonies* van het Wetboek der successierechten (artikel 38 van het voorontwerp); ontworpen artikel 211*bis*/4, van het Wetboek van diverse rechten en taksen (artikel 52 van het voorontwerp).

[29] Ontworpen artikel 326/1, 6°, van het WIB 92 (artikel 3 van het voorontwerp); ontworpen artikel 289*bis*/1, 6°, van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten (artikel 20 van het voorontwerp); ontworpen artikel 146*sexies*, 6°, van het Wetboek der successierechten (artikel 35 van het voorontwerp); ontworpen artikel 211*bis*/1, 6°, van het Wetboek van diverse rechten en taksen (artikel 49 van het voorontwerp).

[30] Ontworpen artikel 326/3 van het WIB 92 (artikel 5 van het voorontwerp), ontworpen artikel 289bis/3 van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten (artikel 22 van het voorontwerp); ontworpen artikel 146*octies* van het Wetboek der successierechten (artikel 37 van het voorontwerp); ontworpen artikel 211*bis*/3, van het Wetboek van diverse rechten en taksen (artikel 51 van het voorontwerp).

‡LW-CCLTOAHAA-GGGEEVT‡

geen betrekking zullen hebben op gegevens die onder de ontheffing van rechtswege of het beroepsgeheim vallen.

5.6.3. Wanneer een intermediair ontheven is van de verplichting om een periodiek verslag op te stellen met een overzicht van nieuwe meldingsplichtige inlichtingen, rust die meldingsplicht op de andere intermediairs of, als er geen zijn, op de belastingplichtige.

Wat de tweede hypothese betreft wordt in de memorie van toelichting evenwel gesteld dat "de driemaandelijkse meldingsplicht in geval van marktklare constructies niet kan worden doorgeschoven naar een belastingplichtige, aangezien hij niet over de nodige informatie beschikt om deze melding te doen". Daar wordt nog het volgende aan toegevoegd:

> "Daarnaast hebben de fiscale grensoverschrijdende constructies betrekking op erg complexe vragen die de gemiddelde belastingplichtige niet helemaal zelf kan bevatten, en juist daarom beroept hij zich op een intermediair om bij te dragen aan de opmaak of implementatie van die constructie. De melding zal daarom de facto, in geval van een verschoningsrecht, toch nog steeds door de intermediair worden opgemaakt, maar dan door de belastingplichtige worden ingediend."

In het voorontwerp zelf wordt hieromtrent echter niets geregeld. Zo wordt niet bepaald dat in dat geval op de intermediair een verplichting rust om de nieuwe meldingsplichtige inlichtingen aan de belastingplichtige over te maken, zodat hij alsnog aan de meldingsplicht zou kunnen voldoen.

Het lijkt aangewezen de ontworpen regeling op dit punt aan te vullen.

5.7. Volgens de memorie van toelichting "blijft de intermediair die beroep zou doen op een vrijstelling van de meldingsplicht verplicht om aan te tonen dat hij de relevante belastingplichtige op de hoogte heeft gesteld van het feit dat – ingevolge die vrijstelling – de meldingsplicht derhalve bij de relevante belastingplichtige ligt".

Die verplichting lijkt onder meer in te houden dat de intermediair de identiteit van de belastingplichtige in kwestie zal moeten melden. In de memorie van toelichting wordt dienaangaande het volgende gesteld:

> "De intermediair die zich op zijn beroepsgeheim beroept zal deze bovendien zelf moeten beperken gezien zijn verplichting om bewijs voor te leggen dat hij de te identificeren cliënt heeft geïnformeerd. Dergelijke identificatie is noodzakelijk gezien het gewijzigde artikel 25 bis van de DAC-Richtlijn voorschrijft dat de Lidstaten alle maatregelen dienen te treffen om ervoor te zorgen dat de nieuwe rapporteringsbepalingen worden toegepast."

Volgens het Grondwettelijk Hof wordt de identiteit van (btw-plichtige) cliënten, die advocaten aan de fiscale administratie moeten doorgeven, door het beroepsgeheim beschermd. Het loutere feit een beroep te hebben gedaan op een advocaat, valt immers onder het beroepsgeheim. Hetzelfde geldt *a fortiori* voor de identiteit van de cliënten van de advocaat.[31] Nog volgens het Hof is het evenwel niet zonder redelijke verantwoording een advocaat te

[31] GwH 14 maart 2019, nr. 43/2019, B.6.

‡LW-CCLTOAHAA-GGGEEVT‡

verplichten beperkte gegevens ter kennis te brengen van de fiscale administratie om de heffing van de belasting te verzekeren of belastingontduiking te vermijden.[32]

In dit geval moet de intermediair enkel de identiteit van de belastingplichtige melden, zodat kan worden nagegaan of die belastingplichtige in zijn plaats aan de meldingsplicht voldoet. Met die meldingsplicht worden de in opmerking 4.4 vermelde gewettigde doelstellingen van algemeen belang nagestreefd. Bovendien valt de identiteit van de belastingplichtige in dit geval niet onder de inlichtingen die de Belgische bevoegde autoriteit moet meedelen aan de bevoegde autoriteiten van alle andere lidstaten.[33]

Gelet hierop kan worden aangenomen dat het niet onbestaanbaar is met het beginsel van het beroepsgeheim van de advocaat dat een intermediair die een beroep doet op de ontheffing van de meldingsplicht, de identiteit van de belastingplichtige moet melden aan de Belgische bevoegde autoriteit.

5.8. De ontworpen regeling van de ontheffing van rechtswege van de meldingsplicht en van het beroepsgeheim moet dan ook grondig worden herzien in het licht van wat voorafgaat.

C. De verplichting ook het Engels te gebruiken voor de melding van de inlichtingen

6.1. Volgens de ontworpen artikelen 326/10 van het WIB 92 (artikel 12 van het voorontwerp), 289*bis*/10 van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten (artikel 29 van het voorontwerp), 146*quindecies* van het Wetboek der successierechten (artikel 44 van het voorontwerp) en 211*bis*/10 van het Wetboek van diverse rechten en taksen (artikel 58 van het voorontwerp) dient de melding van de inlichtingen, voor de onderdelen die de Koning nader bepaalt, naast het gebruik van één van de officiële landstalen, ook in het Engels te gebeuren.

In de memorie van toelichting wordt ter verantwoording van die verplichting onder meer het volgende gesteld:

> "Gelet op de doelstellingen van algemeen belang die de Richtlijn 2018/822 binnen het fiscaal landschap beoogt te verwezenlijken, staat buiten kijf dat in deze een uitzondering kan worden voorzien. (...) De vlotte samenwerking met andere landen, en de tijdigheid waarmee Lidstaten kennis kunnen nemen van de betreffende informatie zoals beoogd door de Richtlijn 2018/822 staan centraal."

Het gegeven dat door de ontworpen regeling de kosten van vertaling bij de belastingplichtige wordt gelegd, wordt in de memorie van toelichting verantwoord als zijnde "het logisch gevolg van de aard van de te melden constructies. Kosten die gedragen worden door de Federale Overheidsdienst Financiën, worden immers gedragen door alle belastingbetalers samen,

[32] GwH 14 maart 2019, nr. 43/2019, B.9.3.

[33] Het is enkel wanneer gegevens over de grensoverschrijdende constructie worden gemeld, dat de Belgische bevoegde autoriteit de identificatiegegevens van, onder meer, de relevante belastingplichtigen moet meedelen aan de bevoegde autoriteiten van alle andere lidstaten: ontworpen artikel 338, § 6/4, van het WIB 92 (artikel 17 van het voorontwerp), ontworpen artikel 289*bis*, § 6/3, van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten (artikel 19 van het voorontwerp); ontworpen artikel 146*quater*, § 6/3, van het Wetboek der successierechten (artikel 34 van het voorontwerp); ontworpen artikel 211*bis*, § 6/3, van het Wetboek van diverse rechten en taksen (artikel 48 van het voorontwerp).

‡LW-CCLTOAHAA-GGGEEVT‡

nu de financiering van de Federale Overheidsdienst maatschappelijk wordt gedragen en daarenboven ook maatschappelijk is verantwoord. Grensoverschrijdende constructies die moeten worden gemeld, worden daarentegen enkel ten gunste van de relevante belastingplichtige ontworpen en geïmplementeerd."

6.2. In advies 62.411/2/AV van 2 maart 2018 heeft de Raad van State, omtrent een regeling waarin rechtsonderhorigen verplicht werden het Engels te gebruiken, opgemerkt

> "dat in beginsel de openbare diensten (...) de officiële talen dienen te gebruiken, doch dat het gebruik van een andere taal kan worden geregeld voor zover het gebruik van de officiële taal of de officiële talen onmogelijk blijkt te zijn uit de aard der zaak of voor zover de behoeften van de diensten of van het algemeen belang het gebruik van andere talen noodzakelijk maken.[34] Indien aan die voorwaarde is voldaan, kan het gebruik van een andere taal worden geregeld, onder de bijkomende voorwaarde dat geen afbreuk wordt gedaan aan de voorrang van de taal of de talen van het gebied (artikel 4, eerste lid, van de Grondwet) en dat geen afbreuk wordt gedaan aan het gelijkheidsbeginsel en het discriminatieverbod (artikelen 10 en 11 van de Grondwet)."[35]

Wat de artikelen 4, 10 en 11 van de Grondwet betreft, voegde de Raad daar nog het volgende aan toe:

> "28. Het voorontwerp van wet dient ook te worden getoetst aan artikel 4, eerste lid, van de Grondwet, over de indeling van het land in taalgebieden, en aan de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, over het gelijkheidsbeginsel en het discriminatieverbod. Om geen afbreuk te doen aan de voorrang die aan de officiële talen dient te worden verleend en om de gebruikers van deze talen niet op een onverantwoorde wijze ongelijk te behandelen is *in casu*, enerzijds, vereist dat de gebruikers van de officiële talen niet kunnen verplicht worden om een procedure in de Engelse taal te voeren voor het BIBC en, anderzijds, dat ook de gebruikers van de officiële talen voor hun internationale handelsgeschillen kunnen gebruik maken van een gelijkaardige procedure als deze van toepassing op het BIBC."

6.3. Artikel 20, lid 5, van richtlijn 2011/16/EU, zoals vervangen bij artikel 1, 3), van richtlijn (EU) 2018/822, bepaalt:

> "De Commissie stelt volgens de in artikel 26, lid 2, bedoelde procedure standaardformulieren, inclusief de talenregeling, vast voor:
>
> a) de automatische uitwisseling van inlichtingen over voorafgaande grensoverschrijdende rulings en voorafgaande verrekenprijsafspraken overeenkomstig artikel 8 *bis* vóór 1 januari 2017;
>
> b) de automatische uitwisseling van inlichtingen over meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies overeenkomstig artikel 8 *bis ter* vóór 30 juni 2019.

[34] *Voetnoot 31 van het aangehaalde advies:* In de gevallen dat het gebruik van een andere taal geboden is op grond van internationale of Europese verplichtingen van België kan ook artikel 34 van de Grondwet een constitutionele grondslag bieden, onder voorbehoud dat niet "op discriminerende wijze afbreuk wordt gedaan aan de nationale identiteit die besloten ligt in de politieke en constitutionele basisstructuren of aan de kernwaarden van de bescherming die de Grondwet aan de rechtsonderhorigen verleent." (GwH 28 april 2016, nr. 62/2016, B.8.7.)

[35] Adv.62.411/2/AV van 2 maart 2018 over een voorontwerp van wet 'houdende oprichting van het Brussels International Business Court', *Parl.St.* Kamer 2017-18, nr. 54-3072/001, 107-108, opmerking 21.

‡LW-CCLTOAHAA-GGGEEVT‡

Deze standaardformulieren bevatten niet meer rubrieken waarover gegevens worden uitgewisseld dan die welke in artikel 8 *bis*, lid 6, en artikel 8 *bis ter*, lid 14, worden opgesomd en andere daaraan gerelateerde velden die noodzakelijk zijn voor het verwezenlijken van de doelstellingen van artikel 8 *bis* respectievelijk artikel 8 *bis ter*.

De in de eerste alinea vermelde talenregeling staat er niet aan in de weg dat de lidstaten de in de artikelen 8 *bis* en 8 *bis ter* bedoelde inlichtingen in een van de officiële talen van de Unie verstrekken. Niettemin kan in die talenregeling worden bepaald dat de belangrijkste elementen van deze inlichtingen ook in een andere officiële taal van de Unie worden verstrekt."

Ter uitvoering hiervan bepaalt artikel 2*sexies*, lid 3, van uitvoeringsverordening (EU) 2015/2378 van de Commissie van 15 december 2015,[36] zoals ingevoegd bij artikel 1 van uitvoeringsverordening (EU) 2019/532 van de Commissie van 28 maart 2019:[37]

"De in artikel 20, lid 5, derde alinea, van Richtlijn 2011/16/EU bedoelde essentiële punten zijn de in artikel 8 bis ter, lid 14, onder b), c) en e), van deze richtlijn vermelde punten en voor deze essentiële punten zijn de taalregelingen dezelfde als die welke zijn vastgesteld in artikel 2 bis, lid 3, van deze verordening."

Artikel 2*bis*, lid 3, van uitvoeringsverordening (EU) 2015/2378, waarnaar die bepaling verwijst, luidt:

"De belangrijkste elementen zoals bedoeld in artikel 20, lid 5, van Richtlijn 2011/16/EU zijn de rubrieken vermeld in artikel 8 bis, lid 6, onder b), h) en i), van die richtlijn, en deze elementen dienen ook in het Engels te worden verstrekt."

6.4. Uit die regeling vloeit voort dat bij de automatische uitwisseling van gegevens over grensoverschrijdende constructies de Belgische bevoegde autoriteit de volgende gegevens ook in het Engels moet verstrekken aan de bevoegde autoriteiten van alle andere lidstaten:

- nadere bijzonderheden over de wezenskenmerken op grond waarvan de grensoverschrijdende constructie gemeld moet worden;

- een samenvatting van de inhoud van de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie, met onder meer de benaming waaronder zij algemeen bekend staat, indien voorhanden, en een omschrijving van de relevante zakelijke activiteiten of constructies, in algemene bewoordingen gesteld, die niet mag leiden tot de openbaarmaking van een handels-, bedrijfs-, nijverheids- of beroepsgeheim of een fabrieks- of handelswerkwijze, of van inlichtingen waarvan de onthulling in strijd zou zijn met de openbare orde;

[36] Uitvoeringsverordening (EU) 2015/2378 van de Commissie van 15 december 2015 'tot vaststelling van nadere uitvoeringsvoorschriften voor enkele bepalingen van Richtlijn 2011/16/EU van de Raad betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen en tot intrekking van Uitvoeringsverordening (EU) nr. 1156/2012'.

[37] Uitvoeringsverordening (EU) 2019/532 van de Commissie van 28 maart 2019 'tot wijziging van Uitvoeringsverordening (EU) 2015/2378 met betrekking tot de standaardformulieren, met inbegrip van taalregelingen, voor de verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen over meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies'.

‡LW-CCLTOAHAA-GGGEEVT‡

- nadere bijzonderheden van de nationale bepalingen die aan de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie ten grondslag liggen.[38]

De ontworpen regeling zou dus sowieso enkel kunnen worden aanvaard omwille van de voorrang van het Unierecht en gelet op artikel 34 van de Grondwet, voor zover de door de Koning te bepalen onderdelen beperkt zouden zijn tot het voorgaande.

6.5. Maar dan nog rijst de vraag of het gegeven dat de Belgische bevoegde autoriteit de voormelde gegevens in het Engels moet meedelen aan de bevoegde autoriteiten van alle andere lidstaten, de verplichting voor de intermediair of de belastingplichtige om ze in het Engels aan de Belgische bevoegde autoriteit te verstrekken, kan verantwoorden. De Unierechtelijke verplichting om het Engels te gebruiken rust immers op de autoriteiten die gegevens uitwisselen, niet op de intermediairs of de belastingplichtigen.

Het argument dat in de memorie van toelichting wordt aangevoerd, namelijk dat als de Federale Overheidsdienst Financiën zou moeten instaan voor de vertaling van de door de intermediair of de belastingplichtige verstrekte gegevens, de kosten hiervan zouden worden gedragen "door alle belastingbetalers samen", lijkt alvast niet te volstaan om aan te tonen dat de behoeften van de diensten of van het algemeen belang het gebruik van in dit geval het Engels *noodzakelijk* maken.

Een dergelijke verantwoording zou daarentegen wel voorhanden zijn indien zou kunnen worden aangetoond dat zonder de verplichting voor de intermediair of de belastingplichtige om de voormelde gegevens ook in het Engels te verstrekken, de Belgische bevoegde autoriteit niet in staat zou zijn om, overeenkomstig artikel 8 *bis ter*, lid 18, van richtlijn 2011/16/EU, ze binnen één maand te rekenen vanaf het einde van het kwartaal waarin de inlichtingen zijn verstrekt, mee te delen aan de bevoegde autoriteiten van alle andere lidstaten. In dat geval zou het immers noodzakelijk zijn, omwille van de behoeften van de dienst of van het algemeen belang, om de verplichting om die gegevens ook in het Engels te verstrekken, af te wentelen op de intermediair of de belastingplichtige.

D. De sancties voor het niet, laattijdig of onvolledig verstrekken van inlichtingen

7.1. Er wordt in een administratieve geldboete voorzien voor het niet, laattijdig of onvolledig verstrekken van inlichtingen over meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies. In geval van het onvolledig verstrekken van inlichtingen gaat het om een boete van 1250 tot 12.500 euro. In geval van het niet of laattijdig verstrekken van inlichtingen gaat het om een boete van 5000 tot 50.000 euro of, bij bedrieglijk opzet of oogmerk te schaden, van 12.500 tot 100.000 euro.[39]

[38] Zie artikel 8 *bis ter*, lid 14, b), c) en e), van richtlijn 2011/16/EU, zoals ingevoegd bij artikel 1, 2), van richtlijn (EU) 2018/822.

[39] Ontworpen artikel 445, § 4, van het WIB 92 (artikel 18 van het voorontwerp), ontworpen artikel 289bis/12 van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten (artikel 31 van het voorontwerp); ontworpen artikel 132 van het Wetboek der successierechten (artikel 33 van het voorontwerp); ontworpen artikel 206² van het Wetboek van diverse rechten en taksen (artikel 47 van het voorontwerp).

‡LW-CCLTOAHAA-GGGEEVT‡

7.2. Met die bepalingen wordt uitvoering gegeven aan artikel 25*bis* van richtlijn 2011/16/EU, zoals ingevoegd bij artikel 1, 6), van richtlijn (EU) 2018/822, dat bepaalt:

> "De lidstaten stellen de regels vast inzake de sancties die van toepassing zijn op inbreuken op krachtens deze richtlijn vastgestelde nationale bepalingen ter uitvoering van de artikelen 8 bis bis en 8 bis ter, en treffen alle maatregelen om ervoor te zorgen dat zij worden toegepast. De sancties zijn doeltreffend, evenredig en afschrikkend."

7.3. Volgens het Grondwettelijk Hof behoren de vaststelling van de ernst van een tekortkoming en de zwaarwichtigheid waarmee die tekortkoming kan worden bestraft, tot de beoordelingsbevoegdheid van de wetgever, wiens keuze van de strafmaat evenwel niet tot een kennelijk onredelijk verschil in behandeling tussen vergelijkbare misdrijven mag leiden.[40]

7.4. In de ontworpen regeling bedragen de minimum- en de maximumstraf voor het niet of het laattijdig verstrekken van inlichtingen het viervoudige van de minimum- en de maximumstraf voor het onvolledig verstrekken van inlichtingen.[41]

De vraag rijst of dit verschil in alle gevallen verantwoord is, mede gelet hetgeen hiervoor werd opgemerkt over de onduidelijkheid omtrent de ontworpen regeling van de ontheffing van de meldingsplicht. Bovendien wordt een intermediair of een belastingplichtige die de inlichtingen zelfs maar één dag te laat verstrekt, maar die daarbij wel alle gegevens bezorgt, veel zwaarder gestraft dan de intermediair of de belastingplichtige die de inlichtingen weliswaar tijdig, maar onvolledig verstrekt. In het tweede geval zal de Belgische bevoegde autoriteit nochtans genoodzaakt zijn de ontbrekende informatie van de betrokken intermediair of belastingplichtige te vorderen, zodat ze er desgevallend later over kan beschikken dan in het eerste geval.

Het lijkt aangewezen het verschil tussen de voormelde geldboetes te heroverwegen in het licht van het voorgaande.

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Artikel 16

8. Op de vraag waarom in het ontworpen artikel 323*ter* van het WIB 92 (artikel 16 van het voorontwerp) telkens gewag wordt gemaakt van "de fiscale administratie" en niet van "de Belgische bevoegde autoriteit" zoals onder meer in het ontworpen artikel 326/3, § 1, eerste lid, van het WIB 92 (artikel 5 van het voorontwerp), antwoordde de gemachtigde als volgt:

> "Er is hier sprake van fiscale administratie omdat het de controlediensten zullen zijn die de correcte toepassing moeten nagaan en ook het eventuele sanctiebeleid zullen toepassen. Teneinde elke verwarring te voorkomen wordt er voorgesteld het artikel (en de ermee overeenstemmende artikelen in de andere wetboeken van dit ontwerp) als volgt aan

[40] Zie GwH 31 mei 2011, nr. 100/2011, B.6; GwH 6 juni 2014, nr. 88/2014, B.7; GwH 11 juni 2015, nr. 86/2015, B.21.2; GwH 14 december 2016, nr. 159/2016, B.7; GwH 19 juli 2017, nr. 96/2017, B.11.

[41] Zonder rekening te houden met de strafverhoging in geval van bedrieglijk opzet of het oogmerk te schaden.

‡LW-CCLTOAHAA-GGGEEVT‡

te passen: De woorden in fine van het artikel 'aan de fiscale administratie' zullen worden vervangen door de woorden 'aan de Belgische bevoegde autoriteit'."

Met de door de gemachtigde gesuggereerde aanpassing van de tweede (en niet de eerste) vermelding van "de fiscale administratie" kan worden ingestemd.

Deze opmerking geldt ook voor de artikelen 32, 46 en 60 van het voorontwerp.

Artikel 27

9. In het ontworpen artikel 289*bis*/8, § 1, 2°, van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten (artikel 27 van het voorontwerp) moet respectievelijk worden verwezen naar artikel 289*bis*/7, *§ 1* (niet: eerste lid), en naar artikel 289*bis*/7, *§ 2* (niet: tweede lid), 2°.

Artikel 32

10. Het ontworpen artikel 289*bis*/13 van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten (artikel 32 van het voorontwerp) bepaalt dat de fiscale administratie binnen de door haar bepaalde termijn, die wegens wettige redenen kan worden verlengd, voor zover ze die informatie nodig acht om de correcte naleving van de artikelen 289*bis*/1 tot 289*bis*/11 te verzekeren, van de betrokken intermediairs alle informatie mag vorderen die in toepassing van artikel 289*bis*/1 tot 289*bis*/11 moest worden gemeld aan de fiscale administratie.

In de memorie van toelichting wordt verwezen naar de toelichting bij artikel 16 van het voorontwerp, waar gewag wordt gemaakt van een cascadesysteem, teneinde eerst de betrokken informatie op te vragen bij de belastingplichtige en pas daarna bij de intermediairs. Dat is echter duidelijk niet de regeling die in het ontworpen artikel 289*bis*/13 is uitgewerkt, hetgeen door de gemachtigde werd bevestigd. De toelichting bij artikel 32 van het voorontwerp moet dan ook worden aangepast.

Die opmerking geldt eveneens voor de toelichting bij de artikelen 46 en 60 van het voorontwerp.

Artikel 42

11. In het ontworpen artikel 146*terdecies*, § 1, 2°, van het Wetboek der successierechten (artikel 42 van het voorontwerp) moet respectievelijk worden verwezen naar artikel 146*duodecies*, § 1 (niet: eerste lid), en naar artikel 146*duodecies*, § 2 (niet: tweede lid), 2°.

Artikel 61

12. Overeenkomstig artikel 61, eerste lid, van het voorontwerp treedt de aan te nemen wet in werking op 1 juli 2020. Volgens het tweede lid moeten de inlichtingen over de in deze wet

‡LW-CCLTOAHAA-GGGEEVT‡

bedoelde meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies waarvan de eerste stap is geïmplementeerd tussen 25 juni 2018 en 1 juli 2020, eveneens worden verstrekt, uiterlijk op 31 augustus 2020.

Dat tweede lid, dat de omzetting inhoudt van artikel 8 *bis ter*, lid 12, van richtlijn 2011/16/EU, moet zo worden begrepen dat er ook een meldingsplicht geldt voor constructies waarvan de eerste stap vóór 25 juni 2018 is geïmplementeerd en waarvoor vanaf 1 juli 2020 nog hulp, bijstand of advies is verstrekt, binnen dertig dagen nadat die hulp, bijstand of advies is verstrekt. De vraag rijst of dat niet duidelijkheidshalve uitdrukkelijk moet worden bepaald in artikel 61 van het voorontwerp.

Artikel 62

13. Artikel 62 van het voorontwerp bepaalt dat de artikelen 18, 31, 33 en 47 van "huidige wet" (lees: deze wet) niet van toepassing zijn op de gevallen zoals omschreven in het tweede lid van artikel 61 van "huidige wet" (lees: deze wet), "indien ze worden ingediend voor 31 december 2020". In de memorie van toelichting wordt daarover het volgende uiteengezet:

> "Dit artikel bepaalt dat er mildere sancties van toepassing zijn op overtredingen die begaan worden met betrekking tot meldingsplichtige constructies waarvan de eerste stap geïmplementeerd werd tussen 25 juni 2018 en 1 juli 2020. Dit omwille van het feit dat het retroactief karakter van de analyse die daarvoor nodig is, ter discussie staat."

De Raad van State ziet niet in hoe de meldingsplicht die voor de betrokken constructies wordt ingesteld bij artikel 61, tweede lid, van het voorontwerp, met terugwerkende kracht zou gelden. De betrokken inlichtingen moeten immers uiterlijk op 31 augustus 2020 worden verstrekt; het gegeven dat ze betrekking hebben op handelingen die in het verleden hebben plaatsgevonden impliceert nog niet dat er sprake is van terugwerkende kracht.

Bovendien is de ontworpen bepaling onduidelijk geformuleerd: het is niet duidelijk *wat* moet zijn ingediend voor 31 december 2020 opdat de aangehaalde wetsbepalingen[42] niet van toepassing zouden zijn. Wellicht worden de mee te delen inlichtingen bedoeld, maar dat is allerminst duidelijk.

De ontworpen bepaling lijkt op gespannen voet te staan met artikel 25 *bis* van richtlijn 2011/16/EU, dat doeltreffende, evenredige en afschrikkende sancties vereist voor inbreuken op de omzettingsbepalingen van de betrokken richtlijn, aangezien wordt teruggevallen op aanzienlijk lagere sancties voor de betrokken overtredingen. Er kan dan ook beter worden afgezien van de ontworpen bepaling.

*

[42] Overigens is het weinig elegant om te bepalen dat wijzigingsbepalingen niet van toepassing zijn op bepaalde situaties. Juister zou zijn om te verwijzen naar de gewijzigde bepalingen.

‡LW-CCLTOAHAA-GGGEEVT‡

1. 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 a fait porter son examen essentiellement sur la compétence de l'auteur de l'acte, le fondement juridique [1] et l'accomplissement des formalités prescrites.

*

PORTÉE DE L'AVANT-PROJET

2. L'avant-projet de loi soumis pour avis a pour objet de transposer la directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 'modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration' (article 1er de l'avant-projet). À cette fin, le Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 92) (articles 2 à 18), le Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe (articles 19 à 32), le Code des droits de succession (articles 33 à 46) et le Code des droits et taxes divers (articles 47 à 60) sont modifiés.

Les règles en projet prévoient, dans chacun des codes précités, l'obligation pour les intermédiaires [2] ou, dans certains cas, pour les contribuables, de fournir certaines informations à l'autorité belge compétente concernant les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration. Dans le cas d'un dispositif commercialisable, l'intermédiaire doit établir tous les trois mois un rapport périodique fournissant une mise à jour contenant les nouvelles informations devant faire l'objet d'une déclaration. À la suite de la déclaration d'un dispositif transfrontière, un numéro de référence unique est attribué. Dans certains cas, une dispense de l'obligation de déclaration est accordée, auquel cas cette obligation incombe aux autres intermédiaires concernés ou, en l'absence d'intermédiaire, au contribuable. Les informations doivent être rapportées dans une des langues officielles de la Belgique *et* en anglais. L'autorité belge compétente communique les données concernant les dispositifs transfrontières dont elle a été informée par un intermédiaire ou un contribuable, par la voie d'un échange automatique avec les autorités compétentes de tous les autres États membres de l'Union européenne. Une amende administrative est prévue en cas de non-fourniture, ou de fourniture tardive ou incomplète des informations requises.

La loi à adopter entre en vigueur le 1er juillet 2020 (article 61), mais certaines dispositions ne s'appliquent pas aux informations concernant les dispositifs transfrontières dont la première étape a été mise en oeuvre entre le 25 juin 2018 et le 1er juillet 2020, si elles sont introduites avant le 31 décembre 2020 (article 62).

[1] S'agissant d'un avant-projet de loi, on entend par « fondement juridique » la conformité aux normes supérieures.

[2] À savoir les personnes qui conçoivent, commercialisent ou organisent un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, le mettent à disposition aux fins de sa mise en oeuvre ou gèrent sa mise en œuvre, ainsi que les personnes qui savent ou pourraient raisonnablement être censées savoir qu'elles se sont engagées à fournir une aide, une assistance ou des conseils concernant la conception, la commercialisation ou l'organisation d'un tel dispositif, ou concernant sa mise à disposition aux fins de sa mise en oeuvre ou de la gestion de sa mise en oeuvre (article 326/1, 4°, en projet, du CIR 92 – article 3 de l'avant-projet; article 289*bis*/1, 4°, en projet, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe – article 20 de l'avant-projet; article 146*sexies*, 4°, en projet, du Code des droits de succession – article 35 de l'avant-projet; article 211*bis*/1, 4°, en projet, du Code des droits et taxes divers – article 49 de l'avant-projet).

‡LW-CCLTOAHAA-GGGEEVT‡

FORMALITÉS

3. Dans la mesure où la réglementation en projet concerne des impôts régionaux [3], l'autorité fédérale ne peut être réputée compétente en la matière que si le service de ces impôts n'a pas encore été transféré aux régions concernées [4-5].

À la question de savoir si l'avant-projet à l'examen a fait l'objet d'une concertation avec les régions concernées, conformément à l'article 5, § 3, alinéa 1er, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 'relative au financement des Communautés et des Régions', le délégué a répondu ce qui suit :

> « Er is op 30 september jongstleden een informeel overleg geweest op het niveau van de administraties. De voorliggende ontwerptekst werd toegelicht, vooral die passages die geen één op één kopie van de richtlijn zijn zoals het sanctiebeleid en de ontheffing van de informatieplicht. Van die vergadering is geen officieel verslag gemaakt omdat het op dat moment ook niet nodig leek. Op die vergadering is gebleken dat de gewestelijke administraties nog volop bezig waren met het ontwerpen van de teksten.
>
> Zoals reeds meegedeeld zal het officiële overleg plaats hebben op het eerstvolgend Interministerieel Comité Financiën en Begroting, waarop een aantal dossiers, waaronder het voorliggende ontwerp, zullen geagendeerd worden. De voorbereiding van dit ICFB is lopende. Voorafgaand aan dit ICFB vindt er uiteraard een interkabinettenwerkgroep plaats met alle betrokken actoren ».

Si cette concertation devait encore donner lieu à des modifications du texte soumis au Conseil d'État, les dispositions modifiées ou ajoutées devraient être soumises à la section de législation, conformément à la prescription de l'article 3, § 1er, alinéa 1er, des lois sur le Conseil d'État.

OBSERVATIONS GÉNÉRALES

A. Champ d'application du régime en projet

4.1. L'obligation de déclaration prévue dans le régime en projet vaut uniquement pour les dispositifs transfrontières, à savoir des dispositifs concernant soit plusieurs États membres, soit un État membre et un pays tiers [6]. En ce qui concerne les dispositifs qui possèdent au moins un des marqueurs mentionnés dans la réglementation en projet [7], mais qui ne sont pas

[3] Ce qui est le cas pour les droits de succession d'habitants du Royaume et les droits de mutation par décès de non-habitants du Royaume (article 3, alinéa 1er, 4°, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 'relative au financement des Communautés et des Régions') et pour les droits d'enregistrement visés à l'article 3, alinéa 1er, 6° à 8°, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 'relative au financement des Communautés et des Régions'.

[4] Voir les articles 4, § 5, et 5, § 4, de la loi spéciale du 16 janvier 1989.

[5] Lorsque tel est le cas, il revient aux régions concernées de transposer la directive (UE) 2018/822 pour ces impôts.

[6] Article 326/1, 1°, en projet, du CIR 92 (article 3 de l'avant-projet); article 289*bis*/1, 1°, en projet, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe (article 20 de l'avant-projet); article 146*sexies*, 1°, en projet, du Code des droits de succession (article 35 de l'avant-projet); article 211*bis*/1, 1°, en projet, du Code des droits et taxes divers (article 49 de l'avant-projet).

[7] Voir l'article 326/2, en projet, du CIR 92 (article 4 de l'avant-projet); l'article 289*bis*/2, en projet, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe (article 21 de l'avant-projet); l'article 146*septies*, en projet, du

‡LW-CCLTOAHAA-GGGEEVT‡

transfrontières au sens précité, il n'y a pas lieu de transmettre des informations à l'autorité belge compétente. Les dispositifs transfrontières et les dispositifs non-transfrontières sont donc traités différemment.

4.2. Étant donné que l'avant-projet soumis pour avis a pour objet de transposer la directive (UE) 2018/822, qui prévoit l'échange automatique d'informations entre autorités fiscales sur les dispositifs transfrontières, il est de prime abord logique que le champ d'application du régime en projet soit également limité aux dispositifs de l'espèce.

Lorsqu'une disposition législative impose une différence de traitement entre des personnes en situation comparable, la seule circonstance que cette disposition transpose le droit de l'Union européenne, ne peut néanmoins suffire à justifier la différence de traitement critiquée. Dans ce cas, le législateur n'est toutefois pas obligé d'établir des règles strictement identiques et il peut tenir compte des objectifs poursuivis par le droit de l'Union dont la transposition est envisagée. Le simple fait que le législateur transpose la réglementation de l'Union à l'égard d'une catégorie de personnes, sans rendre la nouvelle norme également applicable à une catégorie de personnes non soumise à cette réglementation européenne, ne saurait en soi violer le principe d'égalité et de non-discrimination. Par contre, cette différence de traitement devra pouvoir être raisonnablement justifiée pour être compatible avec les articles 10 et 11 de la Constitution [8].

4.3. Interrogé sur le point de savoir comment la différence de traitement précitée peut être justifiée au regard de ce qui précède, le délégué a répondu ce qui suit :

> « De richtlijn (en omzetting) beogen een toename aan transparantie, en dit voornamelijk omdat de nationale fiscale autoriteiten niet altijd over voldoende middelen beschikken om de volledige informatie over complexe internationale fiscale planningsstructuren (tijdig) te bekomen. Zuiver nationale agressieve planningsconstructies, in zoverre deze bestaan, zijn voor de Belgische fiscus zichtbaar en zullen dus ook door de bestaande onderzoeksbevoegdheden kunnen gevat worden ».

4.4. La directive (UE) 2018/822, que l'avant-projet entend transposer, vise à « améliorer certains aspects liés à la transparence du cadre fiscal actuel » afin que « les autorités fiscales des États membres obtiennent des informations complètes et pertinentes sur les dispositifs fiscaux à caractère potentiellement agressif » [9]. Cette réglementation s'appuie sur le principe que « la plupart des dispositifs de planification fiscale à caractère potentiellement agressif sont présents dans plusieurs juridictions » et « permettent de transférer les bénéfices imposables vers des régimes fiscaux plus favorables ou qui ont pour effet de réduire l'ardoise fiscale totale du contribuable » [10]. Toujours selon la directive, « ce sont les schémas créés pour

---

Code des droits de succession (article 36 de l'avant-projet); l'article 211*bis*/2, en projet, du Code des droits et taxes divers (article 50 de l'avant-projet).

[8] Voir C.C. 26 septembre 2013, n° 121/2013, B.49-B.50.2; C.C. 26 septembre 2013, n° 122/2013, B.9-B.10.2; C.C. 26 septembre 2013, n° 123/2013, B.5.3-B.5.5; C.C. 19 décembre 2013, n° 167/2013, B.5.3-B.5.5. Ces arrêts concernaient certes des cas dans lesquels des personnes se trouvant dans des situations non soumises à l'application du droit de l'Union étaient défavorisées par rapport à des personnes qui, elles, se trouvaient bel et bien dans des situations soumises au droit de l'Union, alors que c'est le cas inverse qui se présente en l'espèce.

[9] Directive (UE) 2018/822, considérants 1 et 2.

[10] Directive (UE) 2018/822, considérants 2 et 3.

‡LW-CCLTOAHAA-GGGEEVT‡

potentiellement tirer parti des inefficacités du marché résultant de l'interaction entre des règles fiscales nationales disparates qui sont ciblés » [11].

4.5. Dans le cadre de la transposition de cette directive, le législateur peut tenir compte du fait que cette dernière ne vise pas tous les instruments de planification fiscale tendant à obtenir un avantage fiscal, mais uniquement les dispositifs de planification fiscale qui tirent profit des différences existant entre les régimes fiscaux de différents États membres pour transférer des revenus d'un État membre à un autre où est appliqué un régime fiscal plus favorable. Il s'agit par définition, ou presque, de dispositifs transfrontières. Dans un contexte purement national, de telles différences, et partant les possibilités de transférer des revenus afin de bénéficier d'un régime fiscal plus favorable, sont en effet limitées, voire inexistantes.

Bien qu'en Belgique on ne puisse totalement exclure, compte tenu des compétences fiscales des régions, que des différences existent entre ces dernières pour certaines matières fiscales [12], ces différences ne semblent pas de nature à permettre, dans une même mesure, la mise en place de dispositifs analogues aux dispositifs soumis à l'application de la directive (UE) 2018/822. Au demeurant, l'exercice des compétences fiscales des régions visées dans la loi spéciale du 16 janvier 1989 doit s'opérer dans le respect de la loyauté fédérale visée à l'article 143 de la Constitution et toute concurrence fiscale déloyale doit être exclue [13].

4.6. Le législateur peut également tenir compte du fait que, comme le souligne le délégué, les administrations fiscales disposent de pouvoirs d'investigation plus étendus en Belgique que lorsqu'elles sont confrontées à un dispositif de planification fiscale mis partiellement en œuvre dans un autre État membre ou dans un pays tiers. On peut encore ajouter que, conformément à l'article 1er de l'accord de coopération du 7 décembre 2001 [14], l'autorité fédérale et les régions doivent fournir aux administrations fiscales concernées de l'autorité fédérale ou des régions, les informations dont elles disposent et qui sont utiles pour l'établissement, le prélèvement, la perception, le contrôle ou le recouvrement d'un impôt fédéral ou régional.

Compte tenu de ces pouvoirs d'investigation et de cet échange d'informations, on peut admettre que la nécessité d'imposer au contribuable de fournir lui-même certaines informations est moins grande qu'elle ne l'est pour les dispositifs transfrontières. La directive (UE) 2018/822, tout comme au demeurant la directive 2011/16/UE [15], qui est modifiée

[11] Directive (UE) 2018/822, considérant 19.

[12] À cet égard, il faut tenir compte du fait que l'autonomie des entités fédérées empêche la Cour constitutionnelle d'établir une comparaison pertinente, au regard du principe d'égalité et de non-discrimination, entre les destinataires de législations adoptées par des entités fédérées différentes : C.C. 12 juin 2014, n° 91/2014, B.7.1; C.C. 10 novembre 2014, n° 159/2014, B.5.

[13] Article 1*ter*, alinéa 1er, de la loi spéciale du 16 janvier 1989.

[14] Accord de coopération du 7 décembre 2001 'entre l'État fédéral et les Régions relatif à l'échange d'informations dans le cadre de l'exercice de leurs compétences fiscales et aux procédures de concertation concernant l'applicabilité technique des modifications aux impôts régionaux projetées par les Régions et l'applicabilité technique de l'instauration par les Régions de réductions ou d'augmentations générales de l'impôt des personnes physiques dû'.

[15] Directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 'relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE'.

‡LW-CCLTOAHAA-GGGEEVT‡

par la directive citée en premier, ont en effet pour objet de remédier à la constatation que, dans des cas transfrontières, l'administration fiscale ne dispose pas des informations requises [16].

4.7. Eu égard à ce qui précède, la différence de traitement mentionnée à l'observation 4.1 est raisonnablement justifiée.

B. La dispense de l'obligation de déclaration

5.1. L'avant-projet prévoit que, dans un certain nombre de cas, des intermédiaires sont dispensés de l'obligation qui leur incombe de fournir à l'autorité belge compétente des informations sur les dispositifs transfrontières. C'est ainsi qu'il est prévu une dispense légale lorsque l'existence d'un dispositif transfrontalier est confiée à un intermédiaire « pour déterminer la situation juridique du contribuable concerné, ou pour défendre ou représenter le contribuable concerné dans le cadre d'une action en justice » [17]. Lorsqu'un intermédiaire « estime être tenu au secret professionnel », il doit en informer le contribuable concerné et les autres intermédiaires; le contribuable peut alors libérer l'intermédiaire de son secret professionnel, afin qu'il puisse satisfaire à son obligation de déclaration [18].

Selon l'exposé des motifs, cette règlementation « s'inscrit dans le cadre de la possibilité que la directive 2018/822 offre à chaque État membre de fournir aux intermédiaires une dispense de l'obligation de déclaration des informations concernant les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, lorsque la déclaration constituerait une infraction au droit de non-divulgation, en particulier au secret professionnel de l'intermédiaire qui trouve son fondement dans une disposition légale, et conformément à la législation nationale de cet État membre ».

5.2. L'article 8*bis ter*, paragraphes 5 et 6, de la directive 2011/16/UE, inséré par l'article 1er, 2), de la directive (UE) 2018/822, dispose :

> « 5. Chaque État membre peut prendre les mesures nécessaires pour accorder aux intermédiaires le droit d'être dispensés de l'obligation de fournir des informations concernant un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration lorsque l'obligation de déclaration serait contraire au secret professionnel applicable en vertu du droit national dudit État membre. En pareil cas, chaque État membre prend les mesures nécessaires pour que les intermédiaires soient tenus de notifier sans retard à tout autre

[16] La directive (UE) 2018/822 observe à cet égard qu' « [i]l est (…) essentiel que les autorités fiscales des États membres obtiennent des informations complètes et pertinentes sur les dispositifs fiscaux à caractère potentiellement agressif. De telles informations leur permettraient de réagir rapidement contre les pratiques fiscales dommageables et de remédier aux lacunes par voie législative ou par la réalisation d'analyses des risques appropriées et de contrôles fiscaux » (considérant 2).

[17] Article 326/7, § 1er, 1°, en projet, du CIR 92 (article 9 de l'avant-projet); article 289*bis*/7, § 1er, 1°, en projet, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe (article 26 de l'avant-projet) ; article 146*duodecies*, § 1er, 1°, en projet, du Code des droits de succession (article 41 de l'avant-projet) ; article 211*bis*/7, § 1er, 1°, en projet, du Code des droits et taxes divers (article 55 de l'avant-projet).

[18] Article 326/7, § 3, en projet, du CIR 92 (article 9 de l'avant-projet); article 289*bis*/7, § 3, 1°, en projet, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe (article 26 de l'avant-projet); article 146*duodecies*, § 3, en projet, du Code des droits de succession (article 41 de l'avant-projet); article 211*bis*/7, § 3, en projet, du Code des droits et taxes divers (article 55 de l'avant-projet).

‡LW-CCLTOAHAA-GGGEEVT‡

intermédiaire, ou, en l'absence d'un tel intermédiaire, au contribuable concerné, les obligations de déclaration qui leur incombent en vertu du paragraphe 6.

Les intermédiaires ne peuvent avoir droit à une dispense en vertu du premier alinéa que dans la mesure où ils agissent dans les limites de la législation nationale pertinente qui définit leurs professions.

6. Chaque État membre prend les mesures nécessaires pour faire en sorte que, lorsqu'il n'existe pas d'intermédiaire ou que l'intermédiaire notifie l'application d'une dispense en vertu du paragraphe 5 au contribuable concerné ou à un autre intermédiaire, l'obligation de transmettre des informations sur un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration relève de la responsabilité de l'autre intermédiaire qui a été notifié, ou, en l'absence d'un tel intermédiaire, du contribuable concerné ».

5.3.1. Les articles 326/7, § 1er, 1°, en projet, du CIR 92 (article 9 de l'avant-projet), 289*bis*/7, § 1er, 1°, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe (article 26 de l'avant-projet), 146*duodecies*, § 1er, 1°, en projet, du Code des droits de succession (article 41 de l'avant-projet) et 211*bis*/7, § 1er, 1°, en projet, du Code des droits et taxes divers (article 55 de l'avant-projet) prévoient une dispense légale de l'obligation de déclaration « dans la mesure où l'existence d'un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration lui a été confiée pour déterminer la situation juridique du contribuable concerné, ou pour défendre ou représenter le contribuable concerné dans le cadre d'une action en justice, en ce compris les conseils juridiques limités à l'introduction ou l'évitement d'une action en justice, même en dehors de cette action en justice » [19].

5.3.2. La question se pose de savoir si, *outre* le secret professionnel visé dans le troisième paragraphe des mêmes articles en projet, ces dispositions visent un droit de non-divulgation légal *existant* ou non, ou si sont ici visés les cas qui tombent dans le champ d'application d'un secret professionnel dont la violation est pénalement sanctionnée.

5.3.3. L'exposé des motifs de l'avant-projet donne à penser que la dispense légale qui est prévue concerne des cas qui tombent dans le champ d'application d'un secret professionnel dont la violation est pénalement sanctionnée. C'est ainsi que l'exposé des motifs fait référence à l'article 53 de la loi du 18 septembre 2017 'relative à la prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme et à la limitation de l'utilisation des espèces' [20], car « il reconnaît implicitement que, dans le cadre de la détermination de la situation juridique et de la défense/ représentation en justice, un secret professionnel est d'application ».

---

[19] Dans ce cas, la dispense légale ne s'applique que « dans la mesure où il n'a pas fourni, à tout moment, directement ou par l'intermédiaire d'autres personnes, une aide, une assistance ou des conseils concernant la conception, la commercialisation ou l'organisation d'un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, ou concernant sa mise à disposition aux fins de sa mise en œuvre ou la gestion de sa mise en œuvre ». Voir toutefois au sujet de cette condition, les observations 5.4.1 à 5.4.4.

[20] Cet article dispose : « Par dérogation aux articles 47, 48 et 54, les entités assujetties visées à l'article 5, § 1er, 23° à 28°, ne communiquent pas les informations et renseignements visés auxdits articles lorsque ceux-ci ont été reçus d'un de leurs clients ou obtenus sur un de leurs clients *lors de l'évaluation de la situation juridique de ce client ou dans l'exercice de leur mission de défense ou de représentation de ce client dans une procédure judiciaire ou concernant une telle procédure, y compris dans le cadre de conseils relatifs à la manière d'engager ou d'éviter une procédure*, que ces informations ou renseignements soient reçus ou obtenus avant, pendant ou après cette procédure, sauf si les entités assujetties visées ont pris part à des activités de blanchiment de capitaux ou de financement du terrorisme, ont fourni un conseil juridique à des fins de blanchiment de capitaux ou de financement du terrorisme ou savent que le client a sollicité un conseil juridique à de telles fins ».

‡LW-CCLTOAHAA-GGGEEVT‡

Il ressort en effet des travaux parlementaires relatifs à ce qui est devenu l'article 53 de la loi du 18 septembre 2017, que l'exception à l'obligation de déclaration que prévoit cette disposition, et qui utilise la même formulation que celle de l'avant-projet actuellement à l'examen [21], vise des cas qui tombent dans le champ d'application du secret professionnel :

> « L'article en projet reconfirme le secret professionnel que les notaires, les huissiers de justice, les professions du chiffre, ainsi que les avocats peuvent invoquer à l'égard de leur obligation de déclaration de soupçon et de leur obligation de répondre aux renseignements complémentaires demandées par la CTIF, ainsi que le fait que ce secret professionnel n'est pas absolu » [22].

La règle qui a précédé cette disposition, à savoir l'article 26 de la loi du 11 janvier 1993 'relative à la prévention du système financier aux fins de blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme' [23], qui utilise également la même formulation que l'avant-projet actuellement à l'examen, vise lui aussi à tenir compte du secret professionnel [24].

5.3.4. Le deuxième alinéa des articles 326/7, § 3, du CIR 92 (article 9 de l'avant-projet), 289*bis*/7, § 3, 1°, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe (article 26 de l'avant-projet), 146*duodecies*, § 3, du Code des droits de succession (article 41 de l'avant-projet) et 211*bis*/7, § 3, du Code des droits et taxes divers (article 55 de l'avant-projet), en projet, distinguent néanmoins « secret professionnel » et « dispense légale », de sorte qu'il paraît s'agir de deux réglementations différentes, dès lors qu'il est fait état de « secret professionnel *ou* (...) dispense légale ».

En outre, le premier alinéa des mêmes dispositions impose à l'intermédiaire qui estime être lié par un secret professionnel, d'en informer le contribuable concerné et les autres intermédiaires, tandis que le deuxième paragraphe des mêmes articles en projet prévoit un devoir d'information analogue « [d]ans le cas où une dispense de l'obligation de déclaration s'applique à un intermédiaire conformément au § 1er ».

5.3.5. Si la dispense légale prévue par les articles 326/7, § 1er, 1°, du CIR 92 (article 9 de l'avant-projet), 289*bis*/7, § 1er, 1°, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe (article 26 de l'avant-projet), 146*duodecies*, § 1er, 1°, du Code des droits de succession (article 41 de l'avant-projet) et 211*bis*/7, § 1er, 1°, du Code des droits et taxes divers (article 55 de l'avant-projet), en projet, ne concerne que des cas qui tombent dans le champ d'application du secret professionnel dont la violation est sanctionnée pénalement, il faut le préciser dans l'exposé des motifs.

Il est alors dépourvu de sens de distinguer, dans le troisième paragraphe de ces dispositions, le secret professionnel et le droit à la dispense. Dans le même temps, la question se

---

[21] Dans les deux cas, il est fait état de la détermination de la situation juridique du client/contribuable, de la défense ou de la représentation de l'intéressé dans une procédure judiciaire ou concernant une telle procédure, et du conseil juridique relatif à la manière d'engager ou d'éviter une procédure.

[22] *Doc. parl.*, Chambre, 2016-17, n° 54-2566/001, p. 168.

[23] Renuméroté par l'article 30 de la loi du 18 janvier 2010 'modifiant la loi du 11 janvier 1993 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme, et le Code des sociétés' et abrogé par l'article 190 de la loi du 18 septembre 2017.

[24] Voir *Doc. parl.*, Chambre, 2008-2009, n° 52-1988/001, pp. 15-17.

‡LW-CCLTOAHAA-GGGEEVT‡

pose de savoir comment l'obligation prévue par cette disposition d'informer le contribuable concerné ou l'autre intermédiaire qu'il y a une obligation de déclaration, mais qu'elle ne peut être remplie en raison du secret professionnel, se combine avec l'obligation analogue que prévoit le deuxième paragraphe de cette disposition.

5.3.6. Si, par contre, les articles 326/7, § 1er, 1°, du CIR 92 (article 9 de l'avant-projet), 289*bis*/7, § 1er, 1°, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe (article 26 de l'avant-projet), 146*duodecies*, § 1er, 1°, du Code des droits de succession (article 41 de l'avant-projet) et 211bis/7, § 1er, 1°, du Code des droits et taxes divers (article 55 de l'avant-projet), en projet, visent d'autres motifs légaux de non-divulgation que le secret professionnel dont la violation est sanctionnée pénalement, il faut préciser de quels motifs de non-divulgation il s'agit.

À cet égard, il faut également tenir compte du fait qu'il découle de l'article 8*bis ter*, paragraphe 5, de la directive 2011/16/UE, qu'un État membre ne peut accorder une dispense de l'obligation de fournir des informations concernant un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration que s'il existe dans le droit national de cet État membre un « droit légal de non-divulgation », qui s'oppose à l'obligation de déclaration. Il n'est dès lors pas permis de prévoir une dispense légale de déclaration si on ne constate pas préalablement qu'il existe une telle disposition dans le droit national.

5.4.1. Selon les articles 326/7, § 1er, 1°, du CIR 92 (article 9 de l'avant-projet), 289*bis*/7, § 1er, 2°, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe (article 26 de l'avant-projet), 146d*uodecies*, § 1er, 2°, du Code des droits de succession (article 41 de l'avant-projet) et 211*bis*/7, § 1er, 2°, du Code des droits et taxes divers (article 55 de l'avant-projet), en projet, la dispense légale que ces dispositions prévoient s'applique seulement « dans la mesure où [l'intermédiaire] n'a pas fourni, à tout moment, directement ou par l'intermédiaire d'autres personnes, une aide, une assistance ou des conseils concernant la conception, la commercialisation ou l'organisation d'un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, ou concernant sa mise à disposition aux fins de sa mise en œuvre ou la gestion de sa mise en œuvre ».

Il ressort de l'exposé des motifs que cette condition vise à éviter d'accorder « une dérogation générale » parce que dans ce cas, « la directive perdrait son utilité ». Pour le reste, cette condition fait l'objet des précisions suivantes :

> « La détermination de la situation juridique et de la défense en justice implique une situation juridique préexistante dont l'intermédiaire acquiert connaissance à la suite de sa profession. II n'est pas question d'une telle situation juridique préexistante lorsque cette situation est encore inexistante quand l'intermédiaire est consulté pour la première fois ou quand elle est imaginée, proposée, mise en place ou mise à disposition en vue de l'implémentation par l'intermédiaire. La gestion de l'implémentation de dispositifs transfrontières qui doivent faire l'objet d'une déclaration ne peut en outre être considérée comme une intervention de l'intermédiaire qui se situe dans les limites des lois définissant la profession d'intermédiaire et il ne peut donc pas pour ces raisons être prévu de dispense du devoir d'information pour l'intermédiaire qui a (co)-imaginé, proposé, mis en place ou mis à disposition pour implémentation un dispositif transfrontière ».

‡LW-CCLTOAHAA-GGGEEVT‡

5.4.2. La condition précitée paraît faire écho à une condition similaire inscrite dans l'article 53 de la loi du 18 septembre 2017, qui prévoit une exception au devoir d'information « sauf si les entités assujetties visées ont pris part à des activités de blanchiment de capitaux ou de financement du terrorisme, ont fourni un conseil juridique à des fins de blanchiment de capitaux ou de financement du terrorisme ou savent que le client a sollicité un conseil juridique à de telles fins ».

5.4.3. Dans cas, cette condition est toutefois formulée d'une manière telle que l'intéressé n'est pas du tout un intermédiaire. Selon la définition de cette notion, un intermédiaire est en effet toute personne qui conçoit, commercialise ou organise un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, le met à disposition aux fins de sa mise en œuvre ou gère sa mise en œuvre ou une personne qui sait ou pourrait raisonnablement être censée savoir qu'elle s'est engagée à fournir une aide, une assistance ou des conseils concernant la conception, la commercialisation ou l'organisation d'un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, ou concernant sa mise à disposition aux fins de sa mise en œuvre ou la gestion de sa mise en œuvre[25]. Lorsqu'une personne n'a, *à aucun moment,* directement ou par l'intermédiaire d'autres personnes, fourni une aide, une assistance ou des conseils concernant la conception, la commercialisation ou l'organisation d'un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, ou concernant sa mise à disposition aux fins de sa mise en œuvre ou la gestion de sa mise en œuvre, elle ne satisfait pas à cette définition. Le droit à une dispense devient ainsi sans utilité, dès lors qu'il ne s'appliquerait qu'à des personnes qui ne sont de toute façon pas des intermédiaires, et par conséquent, ne sont pas soumises à l'obligation de déclaration.

5.4.4. Sans doute l'intention des auteurs du projet est-elle plutôt de prévoir que lorsqu'une personne agit comme intermédiaire et qu'elle a donc fourni une aide, une assistance ou des conseils concernant la conception, la commercialisation ou l'organisation d'un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, ou concernant sa mise à disposition aux fins de sa mise en œuvre ou la gestion de sa mise en œuvre, le droit à une dispense ne s'applique pas à ces activités mais uniquement à la détermination de la situation juridique ou à la défense ou à la représentation du contribuable ou à l'octroi de conseils juridiques à ce dernier en ce qui concerne l'introduction ou l'évitement d'une action en justice. L'article 326/7, § 1er, 2°, en projet, du CIR 92 (article 9 de l'avant-projet), l'article 289*bis*/7, § 1er, 2°, en projet, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe (article 26 de l'avant-projet), l'article 146*duodecies*, § 1er, 2°, en projet, du Code des droits de succession (article 41 de l'avant-projet) et l'article 211*bis*/7, § 1er, 2°, en projet, du Code des droits et taxes divers (article 55 de l'avant-projet) devront être adaptés en ce sens.

À cet égard, il faut toutefois tenir compte de la jurisprudence de la Cour constitutionnelle qui a estimé qu'un régime similaire ne causait pas une atteinte disproportionnée au principe du secret professionnel des avocats, étant entendu que ce n'est que lorsque l'avocat exerce une activité en dehors de sa mission spécifique de défense ou de représentation en justice

[25] Article 326/1, 4°, en projet, du CIR 92 (article 3 de l'avant-projet); article 289*bis*/1, 4°, en projet du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe (article 20 de l'avant-projet); article 146*sexies*, 4°, en projet, du Code des droits de succession (article 35 de l'avant-projet); article 211*bis*/1, 4°, en projet, du Code des droits et taxes divers (article 49 de l'avant-projet).

‡LW-CCLTOAHAA-GGGEEVT‡

et de celle de conseil juridique, qu'il peut être soumis à l'obligation de communication aux autorités des informations dont il a connaissance [26].

5.5.1. Si à l'article 326/7, § 3, en projet, du CIR 92 (article 9 de l'avant-projet), à l'article 289*bis*/7, § 3, 1°, en projet, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe (article 26 de l'avant-projet), à l'article 146*duodecies*, § 3, en projet, du Code des droits de succession (article 41 de l'avant-projet) et à l'article 211*bis*/7, § 3, en projet, du Code des droits et taxes divers (article 55 de l'avant-projet), le secret professionnel vise les cas réglés au paragraphe 1er, 1°, de cette disposition, il est - comme il a déjà été observé ci-avant – sans utilité de distinguer au paragraphe 3 le secret professionnel de la dispense légale. En outre, il ne paraît pas nécessaire d'obliger distinctement l'intermédiaire d'informer le contribuable ou un autre intermédiaire du fait qu'il ne peut pas satisfaire à l'obligation de déclaration en raison du secret professionnel, dès lors qu'une telle obligation découle déjà du deuxième paragraphe de cette disposition. Les première et deuxième phrases de ces dispositions pourraient dès lors être omises.

5.5.2. Si, par contre, le régime du secret professionnel vise d'autres cas que ceux mentionnés ci-dessus, il conviendra de préciser de quels cas il s'agit. En outre, il faudra dès lors indiquer au paragraphe 3 que l'obligation de déclaration incombe alors à l'autre intermédiaire ou, s'il n'y en a pas d'autre, au contribuable concerné, à l'instar de la règle énoncée au paragraphe 2 de ces dispositions lorsqu'une dispense légale est d'application. En effet d'annuler, il découle de l'article 8*bis ter*, paragraphe 6, de la directive 2011/16/UE que le secret professionnel ne peut pas avoir pour effet d'annuler l'obligation de transmettre des informations sur un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration. Dans ce cas, cette obligation relève de la responsabilité de l'autre intermédiaire qui a été avisé ou, en l'absence d'un tel intermédiaire, du contribuable concerné.

5.5.3. Il vaudrait dès lors également mieux écrire à la première phrase du paragraphe 3 des dispositions précitées « Lorsqu'un intermédiaire impliqué est tenu au secret professionnel » au lieu de « Pour autant qu'un intermédiaire impliqué *estime être tenu* au secret professionnel ». En effet, l'appréciation purement subjective de l'intermédiaire impliqué ne peut pas suffire pour le dispenser de l'obligation de déclaration.

5.6.1. Selon l'article 326/7, § 3, alinéa 2, en projet, du CIR 92 (article 9 de l'avant-projet), l'article 289*bis*/7, § 3, alinéa 2, en projet, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe (article 26 de l'avant-projet), l'article 146*duodecies*, § 3, alinéa 2, en projet, du Code des droits de succession (article 41 de l'avant-projet) et l'article 211*bis*/7, § 3, alinéa 2, en projet, du Code des droits et taxes divers (article 55 de l'avant-projet), « [a]ucun secret professionnel ou aucune dispense légale conformément au § 1er [lire : paragraphe 1) ne peut être invoqué concernant l'obligation de déclaration des dispositifs commercialisables qui donnent lieu à un rapport périodique conformément à l'article 326/4. Dans ce cas, il ne peut y avoir une dispense légale que pour le rapport périodique lui-même, pour autant que l'intermédiaire respecte les obligations prévues au § 2 [lire : paragraphe 2] ».

[26] C.C., 23 janvier 2008, n° 10/2008, B.9.6 et B.10.

‡LW-CCLTOAHAA-GGGEEVT‡

Si le secret professionnel et la dispense légale ne se recouvrent pas [27], cette règle doit être mentionnée dans un paragraphe distinct, puisqu'elle constitue une exception tant aux cas réglés au paragraphe 1er pour lesquels s'applique une dispense légale qu'aux cas régis au paragraphe 3 pour lesquels s'applique le secret professionnel.

5.6.2. Il découle du régime en projet que l'intermédiaire qui relève de l'application de la dispense légale ou d'un secret professionnel, doit bien déclarer des dispositifs commercialisables en tant que tels, mais que le rapport périodique qui doit être établi tous les trois mois à propos de ces dispositifs [28], doit être dressé par un autre intermédiaire ou, s'il n'y en a pas, par le contribuable qui doit avoir été informé de la dispense légale (ou du secret professionnel).

L'obligation pour l'intermédiaire concerné de déclarer les dispositifs commercialisables en dépit de la dispense légale ou du secret professionnel, paraît admissible, dès lors qu'il s'agit de dispositifs qui sont « conçus, commercialisés, prêts à être mis en œuvre, ou mis à disposition aux fins de leur mise en œuvre, sans avoir besoin d'être adaptés de façon importante » [29]. L'intermédiaire est tenu de transmettre les informations relatives à ces dispositifs dans un délai de 30 jours à compter du lendemain de la mise à disposition aux fins de mise en œuvre du dispositif ou du lendemain du jour où le dispositif est prêt à être mis en œuvre [30]. Il peut être admis que dans ces cas, les informations à transmettre ne porteront pas sur des données qui relèvent de la dispense légale ou du secret professionnel.

5.6.3. Lorsqu'un intermédiaire est dispensé de l'obligation d'établir un rapport périodique fournissant une mise à jour contenant les nouvelles informations devant faire l'objet d'une déclaration, l'obligation de déclaration incombe aux autres intermédiaires ou, s'il n'y en a pas, au contribuable.

En ce qui concerne la seconde hypothèse, l'exposé des motifs précise toutefois que « dans le cas de dispositifs commercialisables, le devoir de déclaration trimestriel ne peut pas être répercuté sur un contribuable, puisqu'il ne dispose pas des informations nécessaires pour établir ce rapport ». Il ajoute encore ce qui suit :

> « En outre, les dispositifs transfrontières fiscaux sont liés à des questions très complexes que le contribuable moyen ne peut pas entièrement comprendre, et c'est pourquoi il s'appuie sur un intermédiaire pour contribuer à la rédaction ou à la mise en œuvre de ce dispositif. La déclaration sera donc de facto encore toujours établie par

[27] Si tel est le cas, il n'est pas utile - comme il a été observé précédemment - de les distinguer dans ces dispositions.

[28] Article 326/4, en projet, du CIR 92 (article 6 de l'avant-projet); article 289*bis*/4 en projet du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe (article 23 de l'avant-projet); article 146*nonies*, en projet, du Code des droits de succession (article 38 de l'avant-projet); article 211*bis*/4, en projet, du Code des droits et taxes divers (article 52 de l'avant-projet).

[29] Article 326/1, 6°, en projet du CIR 92 (article 3 de l'avant-projet); article 289*bis*/1, 6°, en projet du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe (article 20 de l'avant-projet); article 146*sexies*, 6°, en projet, du Code des droits de succession (article 35 de l'avant-projet); article 211*bis*/1, 6°, en projet du Code des droits et taxes divers (article 49 de l'avant-projet).

[30] Article 326/3 en projet du CIR 92 (article 5 de l'avant-projet), article 289*bis*/3 en projet du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe (article 22 de l'avant-projet); article 146*octies* en projet du Code des droits de succession (article 37 de l'avant-projet); article 211*bis*/3 en projet du Code des droits et taxes divers (article 51 de l'avant-projet).

‡LW-CCLTOAHAA-GGGEEVT‡

l'intermédiaire lorsqu'il peut invoquer un droit de non-divulgation, mais sera ensuite introduite par le contribuable ».

Toutefois, l'avant-projet ne contient lui-même aucune règle à ce propos. Ainsi, il ne prévoit pas que dans ce cas, une obligation de transmettre au contribuable les nouvelles informations devant faire l'objet d'une déclaration, incombe à l'intermédiaire, de sorte qu'il pourrait tout de même satisfaire à l'obligation de déclaration.

Il paraît indiqué de compléter le régime en projet sur ce point.

5.7. Selon l'exposé des motifs, « l'intermédiaire qui se prévaut d'une dispense de l'obligation de déclaration, demeure obligé de démontrer qu'il a informé le contribuable du fait qu'en raison de cette dispense, l'obligation de déclarer incombe au contribuable concerné ».

Cette obligation semble notamment impliquer que l'intermédiaire devra déclarer l'identité du contribuable concerné. L'exposé des motifs indique à ce propos que :

« L'intermédiaire qui invoque son secret professionnel devra également le limiter lui-même vu son obligation de fournir la preuve qu'il a informé le client à identifier. Une telle identification est nécessaire puisque l'article 25*bis* modifié de la Directive DAC impose aux Etats membres de prendre toutes les mesures nécessaires pour garantir l'application des nouvelles dispositions en matière de déclaration ».

Selon la Cour constitutionnelle, l'identité de clients (assujettis à la TVA) que les avocats doivent communiquer à l'administration fiscale est protégée par le secret professionnel. Le simple fait de recourir à un avocat est en effet soumis au secret professionnel. Il en va *a fortiori* de même pour l'identité des clients de l'avocat [31]. Toujours selon la Cour, il n'est toutefois pas dénué de justification raisonnable d'obliger un avocat à communiquer à l'Administration fiscale des données limitées pour assurer la perception de l'impôt ou éviter la fraude fiscale [32].

Dans ce cas, l'intermédiaire doit uniquement mentionner l'identité du contribuable, afin de pouvoir vérifier si ce dernier remplit l'obligation de déclaration à sa place. Cette obligation de déclaration poursuit les objectifs légitimes d'intérêt général mentionnés dans l'observation 4.4. En outre, l'identité du contribuable ne figure pas, dans ce cas, parmi les informations que l'autorité belge compétente doit communiquer aux autorités compétentes de tous les autres États membres [33].

En conséquence, il peut être admis qu'il n'est pas incompatible avec le principe du secret professionnel de l'avocat qu'un intermédiaire qui invoque la dispense de l'obligation de déclaration, soit tenu de déclarer l'identité du contribuable à l'autorité belge compétente.

---

[31] C.C. 14 mars 2019, n° 43/2019, B.6.

[32] C.C. 14 mars 2019, n° 43/2019, B.9.3.

[33] Ce n'est que pour la déclaration d'informations relatives au dispositif transfrontière que l'autorité belge compétente doit transmettre les données d'identification, notamment, des contribuables concernés aux autorités compétentes de tous les autres États membres : article 338, § 6/4, en projet du CIR 92 (article 17 de l'avant-projet), article 289*bis*, § 6/3, en projet du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe (article 19 de l'avant-projet); article 146*quater*, § 6/3, en projet du Code des droits de succession (article 34 de l'avant-projet); article 211*bis*, § 6/3, en projet du Code des droits et taxes divers (article 48 de l'avant-projet).

‡LW-CCLTOAHAA-GGGEEVT‡

5.8. La règle en projet concernant la dispense légale de l'obligation de déclaration et du secret professionnel devra dès lors être fondamentalement revue à la lumière des observations précédentes.

C. L'obligation de faire également usage de la langue anglaise pour la déclaration d'informations

6.1. Selon l'article 326/10 en projet du CIR 92 (article 12 de l'avant-projet), l'article 289*bis*/10 en projet du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe (article 29 de l'avant-projet), l'article 146*quindecies* en projet du Code des droits de succession (article 44 de l'avant-projet) et l'article 211*bis*/10 en projet du Code des droits et taxes divers (article 58 de l'avant-projet), la communication des informations, pour les parties que le Roi spécifie, doit, outre l'utilisation d'une des langues officielles de la Belgique, également être faite en anglais.

L'exposé des motifs mentionne notamment, en guise de justification de cette obligation, ce qui suit :

> « Compte tenu des objectifs d'intérêt général que la Directive 2018/822 vise à atteindre dans le paysage fiscal, il ne fait aucun doute qu'une dérogation peut être prévue par la loi. (...) La bonne coopération avec les autres pays et la rapidité avec laquelle les Etats membres peuvent prendre connaissance des informations pertinentes prévues par la Directive 2018/822 sont centrales ».

Le fait que le régime en projet impute le coût de la traduction au contribuable est, aux termes de l'exposé des motifs, « la conséquence logique de la nature des dispositifs à déclarer. Les coûts supportés par le Service Public Fédéral Finances, sont quant à eux à charge de l'ensemble des contribuables, compte tenu du fait que le financement du service public fédéral est supporté par la société et se justifie donc aussi socialement. Les dispositifs transfrontières qui doivent être déclarés sont en revanche conçus et mis en œuvre uniquement en faveur du contribuable concerné ».

6.2. Dans son avis 62.411/2/AG du 2 mars 2018, le Conseil d'État a observé concernant un règlement obligeant les justiciables à faire usage de la langue anglaise

> « que les services publics doivent en principe faire usage des langues officielles, mais que l'emploi d'une autre langue peut être réglé pour autant que l'usage de la langue officielle ou des langues officielles se révèle impossible par la nature des choses ou que les nécessités du service ou l'intérêt général imposent l'usage d'autres langues [34]. Si cette condition est remplie, l'usage d'une autre langue peut être réglé, à la condition supplémentaire qu'il ne soit pas porté atteinte à la primauté de la langue ou des langues de la région (article 4, alinéa 1er, de la Constitution) et que le principe d'égalité et

[34] *Note de bas de page 31 de l'avis cité* : Dans les cas où l'usage d'une autre langue s'impose en vertu d'obligations internationales ou européennes incombant à la Belgique, l'article 34 de la Constitution peut également procurer un fondement constitutionnel, sous réserve qu'il ne soit pas « porté une atteinte discriminatoire à l'identité nationale inhérente aux structures fondamentales, politiques et constitutionnelles ou aux valeurs fondamentales de la protection que la Constitution confère aux sujets de droit » (C.C., 28 avril 2016, n° 62/2016, B.8.7.)

‡LW-CCLTOAHAA-GGGEEVT‡

l'interdiction de discrimination ne soient pas violés (articles 10 et 11 de la Constitution) » [35].

En ce qui concerne les articles 4, 10 et 11 de la Constitution, le Conseil a encore ajouté dans cet avis ce qui suit :

« 28. L'avant-projet de loi doit également être apprécié au regard de l'article 4, alinéa 1er, de la Constitution, relatif à la division du pays en régions linguistiques, et des articles 10 et 11 de la Constitution, qui consacrent le principe d'égalité et de non-discrimination. Pour ne pas porter atteinte à la primauté qui doit être accordée aux langues officielles et pour ne pas traiter d'une manière différente, sans aucune justification, ceux qui utilisent ces langues, il est exigé en l'espèce, d'une part, que les personnes qui utilisent les langues officielles ne puissent pas être contraintes d'engager une procédure en langue anglaise devant la BIBC et, d'autre part, que, pour leurs différends commerciaux internationaux, elles puissent également faire usage d'une procédure analogue à celle qui s'applique devant la BIBC. »

6.3. L'article 20, paragraphe 5, de la directive 2011/16/UE, remplacé par l'article premier, 3), de la directive (UE) 2018/822, dispose ce qui suit :

« La Commission adopte les formulaires types, y compris le régime linguistique, conformément à la procédure visée à l'article 26, paragraphe 2, dans les cas suivants :

a) pour l'échange automatique d'informations concernant les décisions fiscales anticipées en matière transfrontière et les accords préalables en matière de prix de transfert en vertu de l'article 8 *bis* avant le 1er janvier 2017;

b) pour l'échange automatique d'informations concernant les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration en vertu de l'article 8 *bis ter* avant le 30 juin 2019.

Ces formulaires types se limitent aux éléments destinés à l'échange d'informations, énumérés à l'article 8 *bis*, paragraphe 6, et à l'article 8 *bis ter*, paragraphe 14, et à d'autres champs connexes liés à ces éléments, qui sont nécessaires pour atteindre les objectifs de l'article 8 *bis* et de l'article 8 *bis ter* respectivement.

Le régime linguistique visé au premier alinéa n'empêche pas les États membres de communiquer les informations visées aux articles 8 *bis* et 8 *bis ter* dans toute langue officielle de l'Union. Toutefois, ce régime linguistique peut prévoir que les éléments essentiels de ces informations soient également transmis dans une autre langue officielle de l'Union ».

En exécution de quoi, l'article 2*sexies*, paragraphe 3, du règlement d'exécution (UE) 2015/2378 de la Commission du 15 décembre 2015 [36], inséré par l'article premier du règlement d'exécution (UE) 2019/532 de la Commission du 28 mars 2019 [37] dispose ce qui suit :

[35] Avis 62.411/2/AG du 2 mars 2018 sur un avant-projet de loi 'instaurant la Brussels International Business Court', *Doc. parl.* Chambre 2017-18, n° 54-3072/001, 107-108, observation 21.

[36] Règlement d'exécution (UE) 2015/2378 de la Commission du 15 décembre 2015 'établissant les modalités d'application de certaines dispositions de la directive 2011/16/UE du Conseil relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant le règlement d'exécution (UE) n° 1156/2012'.

[37] Règlement d'exécution (UE) 2019/532 de la Commission du 28 mars 2019 'modifiant le règlement d'exécution (UE) 2015/2378 en ce qui concerne les formulaires types, y compris le régime linguistique applicable, pour

‡LW-CCLTOAHAA-GGGEEVT‡

« Les éléments essentiels visés à l'article 20, paragraphe 5, troisième alinéa, de la directive 2011/16/UE sont les éléments énumérés à l'article 8 *bis ter*, paragraphe 14, points b), c) et e), de ladite directive et, pour ces éléments essentiels, le régime linguistique est identique à celui prévu à l'article 2 *bis*, paragraphe 3, du présent règlement ».

L'article 2*bis*, paragraphe 3, du règlement d'exécution (UE) 2015/2378, auquel cette disposition se réfère, énonce ce qui suit :

« Les éléments essentiels visés à l'article 20, paragraphe 5, de la directive 2011/16/UE sont les éléments énumérés à l'article 8 *bis*, paragraphe 6, points b), h) et i), de ladite directive; ces éléments essentiels sont également transmis en langue anglaise ».

6.4. Il découle de cette règlementation que lors de l'échange automatique de données relatives aux dispositifs transfrontières, l'autorité belge compétente doit transmettre les données suivantes également en langue anglaise aux autorités compétentes de tous les autres États membres :

- des informations détaillées sur les marqueurs recensés selon lesquels le dispositif transfrontière doit faire l'objet d'une déclaration ;

- un résumé du contenu du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, y compris une référence à la dénomination par laquelle il est communément connu, le cas échéant, et une description des activités commerciales ou dispositifs pertinents, présentée de manière abstraite, sans donner lieu à la divulgation d'un secret commercial, industriel ou professionnel, d'un procédé commercial ou d'informations dont la divulgation serait contraire à l'ordre public ;

- des informations détaillées sur les dispositions nationales sur lesquelles se fonde le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration [38].

De toute façon, le régime en projet ne pourrait donc être admis qu'en raison de la priorité du droit de l'Union et au regard de l'article 34 de la Constitution, dans la mesure où les éléments qui doivent être déterminés par le Roi seraient limités à ce qui précède.

6.5. Mais la question se pose quand bien même de savoir si le fait que l'autorité belge compétente est tenue de transmettre les informations précitées dans la langue anglaise aux autorités compétentes de tous les autres États membres, peut justifier l'obligation pour l'intermédiaire ou le contribuable de les fournir en langue anglaise à l'autorité compétente belge. En effet, l'obligation prévue par le droit de l'Union visant à faire usage de la langue anglaise s'applique aux autorités qui échangent des données et non aux intermédiaires ou aux contribuables.

---

l'échange automatique et obligatoire d'informations sur les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration'.

[38] Voir l'article 8 *bis ter*, paragraphe 14, b), c) et e), de la directive 2011/16/UE, inséré par l'article premier, 2), de la directive (UE) 2018/822.

‡LW-CCLTOAHAA-GGGEEVT‡

L'argument invoqué dans l'exposé des motifs, à savoir que si le Service public fédéral Finances doit assurer la traduction des informations transmises par l'intermédiaire ou le contribuable, les frais y afférents seraient supportés par « l'ensemble des contribuables », ne paraît assurément pas suffire pour démontrer que les nécessités des services ou de l'intérêt général *imposent* l'usage de la langue anglaise en l'occurrence.

Pareille justification serait par contre bel et bien pertinente s'il pouvait être démontré que sans l'obligation imposée à l'intermédiaire ou au contribuable de transmettre les informations précitées également en langue anglaise, l'autorité belge compétente ne serait pas en mesure de les communiquer aux autorités compétentes de tous les autres États membres dans le délai d'un mois à compter de la fin du trimestre au cours duquel les informations ont été transmises conformément à l'article 8 *bis ter*, paragraphe 18, de la directive 2011/16/UE. Dans ce cas, il serait en effet nécessaire, en raison des nécessités du service ou de l'intérêt général, de reporter l'obligation de transmettre ces informations également en langue anglaise sur l'intermédiaire ou le contribuable.

D. Les sanctions prévues en cas de non-fourniture, de fourniture tardive ou incomplète d'informations

7.1. Une amende administrative est prévues en cas de non-fourniture, de fourniture tardive ou incomplète d'informations concernant les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration. En cas de fourniture incomplète d'informations, l'amende est de 1.250 à 12.500 euros. En cas de non-fourniture ou de fourniture tardive d'informations, elle est de 5.000 à 50.000 euros et, en cas d'intention frauduleuse ou d'intention de nuire, elle varie de 12.500 à 100.000 euros [39].

7.2. Ces dispositions mettent en œuvre l'article 25*bis* de la directive 2011/16/UE, tel qu'il a été inséré par l'article 1er, 6), de la directive (UE) 2018/822, qui dispose :

> « Les États membres déterminent le régime des sanctions applicables aux violations des dispositions nationales adoptées conformément à la présente directive et concernant les articles 8 *bis bis* et 8 *bis ter*, et prennent toutes les mesures nécessaires pour assurer la mise en œuvre de ces sanctions. Les sanctions ainsi prévues sont effectives, proportionnées et dissuasives ».

7.3. Selon la Cour constitutionnelle, l'appréciation de la gravité d'un manquement et la sévérité avec laquelle ce manquement peut être puni relèvent du pouvoir d'appréciation du législateur, dont le choix du degré de la peine ne peut toutefois conduire à une différence de traitement manifestement déraisonnable entre des infractions comparables [40].

[39] Article 445, § 4, en projet, du CIR 92 (article 18 de l'avant-projet); article 289*bis*/12, en projet, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe (article 31 de l'avant-projet); article 132, en projet, du Code des droits de succession (article 33 de l'avant-projet); article 206², en projet, du Code des droits et taxes divers (article 47 de l'avant-projet).

[40] Voir C.C., 31 mai 2011, n° 100/2011, B.6; C.C., 6 juin 2014, n° 88/2014, B.7; C.C., 11 juin 2015, n° 86/2015, B.21.2; C.C., 14 décembre 2016, n° 159/2016, B.7; C.C., 19 juillet 2017, n° 96/2017, B.11.

‡LW-CCLTOAHAA-GGGEEVT‡

7.4. Dans la réglementation en projet, les sanctions minimale et maximale prévues pour la non-fourniture ou la fourniture tardive d'informations sont quatre fois plus élevées que celles établies pour la fourniture incomplète d'informations [41].

La question se pose de savoir si cette différence se justifie dans tous les cas, compte tenu notamment des observations formulées ci-dessus à propos de l'imprécision quant au régime de dispense de déclaration en projet. En outre, un intermédiaire ou un contribuable qui fournit les informations ne fût-ce qu'un jour en retard, mais qui transmet effectivement à cette occasion toutes les données, est puni beaucoup plus sévèrement que l'intermédiaire ou le contribuable qui, certes, s'exécute dans les délais, mais qui fournit des informations incomplètes. Dans le second cas de figure, l'autorité belge compétente sera cependant contrainte de réclamer les informations manquantes auprès de l'intermédiaire ou du contribuable concerné, de sorte que, le cas échéant, elle en disposera plus tard que dans le premier cas.

Il conviendrait de reconsidérer la différence entre les amendes précitées au regard de ce qui précède.

EXAMEN DU TEXTE

Article 16

8. À la question de savoir pourquoi l'article 323*ter*, en projet, du CIR 92 (article 16 de l'avant-projet) fait chaque fois état de « l'administration fiscale » et non de « l'autorité belge compétente », comme tel est notamment le cas à l'article 326/3, § 1er, alinéa 1er, en projet, du CIR 92 (article 5 de l'avant-projet), le délégué a répondu ce qui suit :

> « Er is hier sprake van fiscale administratie omdat het de controlediensten zullen zijn die de correcte toepassing moeten nagaan en ook het eventuele sanctiebeleid zullen toepassen. Teneinde elke verwarring te voorkomen wordt er voorgesteld het artikel (en de ermee overeenstemmende artikelen in de andere wetboeken van dit ontwerp) als volgt aan te passen: De woorden in fine van het artikel 'aan de fiscale administratie' zullen worden vervangen door de woorden 'aan de Belgische bevoegde autoriteit' ».

On peut se rallier à l'adaptation de la seconde (et non de la première) mention de « l'administration fiscale » suggérée par le délégué.

Cette observation s'applique également aux articles 32, 46 et 60 de l'avant-projet.

Article 27

9. L'article 289*bis*/8, § 1er, 2°, en projet, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe (article 27 de l'avant-projet) doit viser, respectivement, l'article 289*bis*/7, *§ 1er* (et non : alinéa 1er) et l'article 289*bis*/7, § *2* (et non : alinéa 2), 2°.

[41] Sans tenir compte de l'augmentation de la peine en cas d'intention frauduleuse ou d'intention de nuire.

‡LW-CCLTOAHAA-GGGEEVT‡

Article 32

10. L'article 289*bis*/13, en projet, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe (article 32 de l'avant-projet) dispose que l'administration fiscale peut exiger des intermédiaires concernés, dans le délai qu'elle a fixé, qui peut être prolongé pour des raisons légales, pour autant qu'elle estime que ces informations sont nécessaires afin d'assurer le respect des articles 289*bis*/1 à 289*bis*/11 inclus, toutes les informations qui, en application de l'article 289*bis*/1 à 289*bis*/11, doivent être mentionnées à l'administration fiscale.

L'exposé des motifs fait référence au commentaire relatif à l'article 16 de l'avant-projet, qui fait état d'un système en cascade en vue de demander les informations concernées d'abord au contribuable et ensuite seulement aux intermédiaires. Or, il ne s'agit clairement pas du régime élaboré à l'article 289*bis*/13, en projet, ce qui a été confirmé par le délégué. Le commentaire consacré à l'article 32 de l'avant-projet doit dès lors être adapté.

Cette observation s'applique également aux commentaires des articles 46 et 60 de l'avant-projet.

Article 42

11. L'article 146*terdecies*, § 1er, 2°, en projet, du Code des droits de succession (article 42 de l'avant-projet) doit viser respectivement l'article 146*duodecies*, § 1er (et non : alinéa 1er) et l'article 146*duodecies*, § 2 (et non : alinéa 2), 2°.

Article 61

12. Conformément à l'article 61, alinéa 1er, de l'avant-projet, la loi à adopter entre en vigueur le 1er juillet 2020. Selon l'alinéa 2, les informations sur les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration visés dans cette loi, dont la première étape a été mise en œuvre entre le 25 juin 2018 et le 1er juillet 2020, doivent également être fournies au plus tard le 31 août 2020.

Cet alinéa 2, qui transpose l'article 8 *bis ter*, paragraphe 12, de la directive 2011/16/UE, doit être interprété en ce sens qu'une obligation de déclaration s'applique également aux dispositifs dont la première étape a été mise en œuvre avant le 25 juin 2018 et pour lesquels, à partir du 1er juillet 2020, une aide, une assistance ou des conseils ont encore été fournis, dans un délai de trente jours après la fourniture de cette aide, cette assistance ou ces conseils. La question se pose de savoir si, dans un souci de clarté, il ne vaudrait pas mieux le préciser expressément à l'article 61 de l'avant-projet.

‡LW-CCLTOAHAA-GGGEEVT‡

Article 62

13. L'article 62 de l'avant-projet dispose que les articles 18, 31, 33 et 47 de « la loi en vigueur » (lire : la présente loi) ne s'appliquent pas aux cas décrits à l'alinéa 2 de l'article 61 de la présente loi « s'ils sont introduits avant le 31 décembre 2020 ». L'exposé des motifs précise à cet égard ce qui suit :

> « Cet article détermine que des sanctions moins lourdes s'appliquent aux infractions relatives aux dispositifs devant faire l'objet d'une déclaration, dont la première étape a été mise en œuvre entre le 25 juin 2018 et le 1er juillet 2020. Ceci en raison du fait que le caractère rétroactif de l'analyse qui est pour cela requise est en discussion ».

Le Conseil d'État n'aperçoit pas comment l'obligation de déclaration que l'article 61, alinéa 2, de l'avant-projet prévoit pour les dispositifs concernés, pourrait s'appliquer avec effet rétroactif. En effet, les informations concernées doivent être fournies au plus tard le 31 août 2020; le fait qu'elles concernent des actes qui ont eu lieu dans le passé n'implique pas pour autant qu'il soit question de rétroactivité.

En outre, la disposition en projet n'est pas formulée clairement : on n'aperçoit en effet pas distinctement *ce qui* doit être introduit avant le 31 décembre 2020 pour que les dispositions légales précitées [42] ne s'appliquent pas. Sans doute les informations à communiquer sont-elles visées, mais la formulation est pour le moins obscure.

La disposition en projet semble se heurter à l'article 25*bis* de la directive 2011/16/UE, qui exige des sanctions effectives, proportionnées et dissuasives en cas de violation des dispositions de transposition de la directive concernée, étant donné qu'il est recouru à des sanctions nettement moins lourdes pour les infractions concernées. En conséquence, mieux vaudrait renoncer à la disposition en projet.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Astrid TRUYENS Jo BAERT

[42] Au demeurant, il est peu élégant de prévoir que des dispositions modificatives ne s'appliquent pas à certaines situations. Il serait plus exact de viser les dispositions modifiées.

‡LW-CCLTOAHAA-GGGEEVT‡