



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 67.078/3
van 8 april 2020

avis 67.078/3
du 8 avril 2020

over

sur

een ontwerp van koninklijk besluit
'tot uitvoering van de artikelen 18,
31, 33 en 47 van de wet van
20 december 2019 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'

un projet d'arrêté royal
'd'exécution des articles 18, 31, 33
et 47 de la loi du
20 décembre 2019 transposant 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'

Op 6 maart 2020 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Minister van Financiën verzocht binnen een termijn van dertig dagen, verlengd tot 9 april 2020, een advies te verstrekken over een ontwerp van koninklijk besluit ‘tot uitvoering van de artikelen 18, 31, 33 en 47 van de wet van 20 december 2019 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 ontwerp is door de derde kamer onderzocht op 26 maart 2020. De kamer was samengesteld uit Jo BAERT, kamervoorzitter, Jeroen VAN NIEUWENHOVE en Koen MUYLLE, staatsraden, Jan VELAERS en Bruno PEETERS, assessoren, en Annemie GOOSSENS, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Frédéric VANNESTE, eerste auditeur.

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst van het advies is nagezien onder toezicht van Jo BAERT, kamervoorzitter.

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 8 april 2020.

*

Le 6 mars 2020, 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, prorogé jusqu'au 9 avril 2020, sur un projet d'arrêté royal 'd'exécution des articles 18, 31, 33 et 47 de la loi du 20 décembre 2019 transposant 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'.

Le projet a été examiné par la troisième chambre le 26 mars 2020. La chambre était composée de Jo BAERT, président de chambre, Jeroen VAN NIEUWENHOVE et Koen MUYLLE, conseillers d'État, Jan VELAERS et Bruno PEETERS, assesseurs, et Annemie GOOSSENS, greffier.

Le rapport a été présenté par Frédéric VANNESTE, premier auditeur.

La concordance entre la version française et la version néerlandaise de l'avis a été vérifiée sous le contrôle de Jo BAERT, président de chambre.

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 8 avril 2020.

*

1. Met toepassing van artikel 84, § 3, eerste lid, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973, heeft de afdeling Wetgeving zich toegespitst op het onderzoek van de bevoegdheid van de steller van de handeling, van de rechtsgrond, alsmede van de vraag of aan de te vervullen vormvereisten is voldaan.

*

STREKKING VAN HET ONTWERP

2. Het om advies voorgelegde ontwerp van koninklijk besluit strekt ertoe de progressieve schalen van de administratieve geldboetes vast te stellen voor het niet, onvolledig of laattijdig verstrekken van inlichtingen met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies. Daartoe worden aanpassingen doorgevoerd in het koninklijk besluit van 27 augustus 1993 ‘tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992’ (artikel 1 van het ontwerp), het koninklijk besluit van 11 januari 1940 ‘betreffende de uitvoering van het Wetboek der Registratie-, Hypotheek- en Griffierechten’ (artikel 2), het koninklijk besluit van 31 maart 1936 ‘houdende algemeen reglement van de successierechten’ (artikel 3) en het koninklijk besluit van 3 maart 1927 ‘houdende uitvoering van het Wetboek diverse rechten en taksen’ (artikelen 4 en 5).

RECHTSGROND

3. Met de wijzigingen die in de voormelde koninklijke besluiten worden aangebracht, wordt uitvoering gegeven aan nieuwe bepalingen die in verschillende fiscale wetboeken zijn ingevoegd bij de wet van 20 december 2019 ‘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 constructie[s]’.

Zo zijn bij de artikelen 2 tot 18 van die wet van 20 december 2019 in het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92) artikelen ingevoegd in verband met aanvullende rapporteringsverplichtingen voor intermediairs of relevante belastingplichtigen inzake grensoverschrijdende constructies – zie in het bijzonder de artikelen 326/1 tot 326/11 van het WIB 92 – en de sanctionering ervan. Luidens de nieuwe vierde paragraaf van artikel 445 van het WIB 92 dient de Koning de progressieve schaal van de administratieve geldboetes vast te leggen en hun toepassingsmodaliteiten te regelen (zie het derde lid van die paragraaf). Die laatste bepaling vormt de rechtsgrond voor artikel 1 van het ontworpen besluit.

Met hetzelfde doel zijn vergelijkbare regelingen ingevoegd in het Wetboek der Registratie-, Hypotheek- en Griffierechten (artikelen 19 tot 32 van de wet van 20 december 2019), het Wetboek der Successierechten (artikelen 33 tot 46 van de wet van 20 december 2019), en het Wetboek Diverse Rechten en Taksen (artikelen 47 tot 60 van de wet van 20 december 2019). De overige bepalingen van het ontworpen besluit vinden rechtsgrond in:

- voor artikel 2: artikel 289^{bis}/12, derde lid, van het Wetboek der Registratie-, Hypotheek- en Griffierechten;
- voor artikel 3: artikel 132, derde lid, van Wetboek der Successierechten;
- voor de artikelen 4 en 5: artikel 206², derde lid, van het Wetboek Diverse Rechten en Taksen.

Krachtens artikel 61 van de wet van 20 december 2019 treden die nieuwe bepalingen in werking op 1 juli 2020. Vermits de rechtsgrond ervan slechts vanaf die datum rechtskracht krijgt, dient de inwerkingtreding van het te nemen besluit op dezelfde leest geschoeid te worden (zie opmerking 8).

ALGEMENE OPMERKINGEN

4. Artikel 240¹⁰ van het koninklijk besluit van 3 maart 1927 luidt:

“De geldboete wordt volledig kwijtgescholden:

a) wanneer het bedrag van de verminderde geldboete minder bedraagt dan 2,50 EUR;

b) wanneer de belastingschuldige zijn toestand spontaan rechtzet vóór enige tussenkomst van een fiscale administratie.”

De wijziging van dat artikel 240¹⁰ die het voorwerp is van artikel 5 van het ontwerp strekt ertoe die bepaling – die, ingevolge de wijziging, het eerste lid van dat artikel wordt – buiten toepassing te verklaren voor de geldboetes bedoeld in artikel 240⁹ van het koninklijk besluit van 3 maart 1927. Dat betekent dat indien de belastingplichtige of een andere meldingsplichtige een fout rechtzet – namelijk indien hij vooraleer de fiscale administratie tussenkomt alsnog aan de meldingsplicht voldoet of een foutieve melding corrigeert –, hij niet de *automatische* kwijtschelding geniet.

Aan de gemachtigde is gevraagd wat de verklaring daarvoor is. Hij antwoordde:

“Het voornaamste doel dat door de wet van 20 december 2019 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 beoogd wordt is dat de fiscale autoriteiten tijdig correcte en volledige inlichtingen verkrijgen met betrekking tot grensoverschrijdende constructies met een potentieel agressief karakter.

In het randnummer 15 van de bovenvermelde Richtlijn 2018/822 (Publicatieblad van de Europese Unie van 5 juni 2018) staat te lezen dat ‘de lidstaten sancties dienen vast te stellen voor overtredingen van de nationale omzettingbepalingen. Dergelijke sancties moeten doeltreffend, evenredig en afschrikkend zijn’.

In het randnummer 7 van diezelfde richtlijn staat eveneens te lezen dat ‘de kans groter is dat het afschrikeffect dat met de melding van mogelijk agressieve grensoverschrijdende fiscale planningsconstructies wordt beoogd, wordt bereikt wanneer de belastingautoriteiten de relevante informatie vroegtijdig ontvangen, dat wil zeggen vóórdat dergelijke constructies daadwerkelijk geïmplementeerd zijn.’

Om die reden werd er ook een sanctie opgenomen voor het laattijdig verstrekken van de inlichtingen.

(...)

Een spontane rechtzetting houdt ook in dat die rechtzetting laattijdig is. Gelet op wat voorafgaat met betrekking tot de doelstelling van de voormelde Richtlijn en het feit dat er een sanctie opgenomen is voor het laattijdig verstrekken van de inlichtingen, leek het niet opportuun dergelijke kwijtschelding toe te laten.”

5. De regels inzake de bij de wet van 20 december 2019 ingevoerde informatieplicht zijn vrij complex, de termijnen zijn zeer kort en binnen die tijd moet in bepaalde gevallen trouwens ook worden voorzien in een vertaling in het Engels. Door die omstandigheden is de kans op overtreding van de regels niet gering. Bovendien gaat het om aanzienlijke boetebedragen, gaande van 1250 euro tot 100.000 euro, zodat de sancties te beschouwen zijn als strafsancities in de zin van artikel 6 van het Europees Verdrag over de rechten van de mens.

6. Het gegeven dat een meldingsplichtige de *automatische* kwijtschelding niet geniet, mag niet tot gevolg hebben dat helemaal geen rekening kan worden gehouden met verzachtende omstandigheden, zelfs in het geval van een spontane rechtzetting van een onjuiste melding. Een administratieve sanctie moet immers evenredig zijn, dat wil zeggen dat de verhouding tussen de hoogte van de boete en de gepleegde inbreuk niet disproportioneel mag zijn.¹ De mogelijkheid rekening te houden met verzachtende omstandigheden draagt ertoe bij dat gewaakt kan worden over de evenredigheid van de sanctie. Dat is des te meer nodig wanneer de straffen zoals hier bijzonder zwaar kunnen zijn.

Meer in het algemeen heeft het Grondwettelijk Hof er trouwens op gewezen dat, wanneer de dader voor dezelfde feiten ofwel een strafrechtelijke boete, ofwel een administratieve boete kan worden opgelegd, er in beginsel een parallellisme moet bestaan tussen de maatregelen tot individualisering van de sanctie, bijvoorbeeld de mogelijkheid rekening te houden met verzachtende omstandigheden: wanneer voor dezelfde feiten de rechter een strafrechtelijke geldboete kan opleggen die minder bedraagt dan het wettelijke minimum indien er verzachtende omstandigheden bestaan,² dan moet die mogelijkheid ook bestaan in verband met het opleggen

¹ Cass. 15 oktober 2010, F.09.0081.N.

² Krachtens artikel 457, § 1, van het WIB 92 is artikel 85 van het Strafwetboek (de straffen kunnen worden verminderd wegens verzachtende omstandigheden) van toepassing op de misdrijven bedoeld in de artikelen 449 tot 453 en 456 van het WIB 92.

van een administratieve geldboete. Wordt niet in die mogelijkheid voorzien, dan dient dat verschil in behandeling redelijk verantwoord te kunnen worden.³

Aan de gemachtigde is daarom gevraagd of het bedrag van de sancties verminderd zal kunnen worden door de administratie of door de rechter. Het antwoord luidt:

“Het opleggen van een sanctie valt onder de beoordelingsbevoegdheid van de administratie. Zij kan alle elementen van een bepaalde situatie in aanmerking nemen om te beoordelen of het opleggen van de sanctie opportuun is, maar de administratie heeft geen discretionaire bevoegdheid over het bedrag van de administratieve boete voor een welbepaalde inbreuk.

Wat het WIB92 betreft, kan de belastingplichtige echter in toepassing van artikel 5 van de Wet van 29 maart 2018 tot uitbreiding van de opdrachten en versterking van de rol van de fiscale bemiddelingsdienst, een vermindering of kwijtschelding van de administratieve boete vragen. Voor de overige wetboeken is het besluit van de Regent van 18 maart 1831 van toepassing.

De rechter heeft een toetsingsrecht op grond waarvan hij kan oordelen of de sanctie niet onevenredig is met de inbreuk. Een arrest van het Hof van Cassatie van 13 februari 2009 stelt echter het volgende : ‘Dit toetsingsrecht houdt echter niet in dat de rechter op grond van een subjectieve appreciatie van wat hij redelijk acht, om loutere redenen van opportuniteit en tegen wettelijke regels in, boeten kan kwijtschelden of verminderen.’”

Verder verduidelijkte de gemachtigde nog het volgende:

“Elke inbreuk op de fiscale wetboeken, daaronder begrepen de bepalingen die met de wet van 20 december 2019 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 in de diverse Wetboeken werden ingevoerd, en die gedaan werden met bedrieglijk opzet of het oogmerk te schaden, kunnen in principe strafrechtelijk worden vervolgd.

De artikelen 449 en 450 WIB92, de artikelen 206 en 206bis van het wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, de artikelen 133 en 133bis van het wetboek der successierechten en de artikelen 207 en 207bis van het wetboek van diverse rechten en taksen zijn van toepassing op de bepalingen van dit ontwerp die de uitvoering zijn van de artikelen 445, § 4, derde lid WIB 92, 289bis/12, derde lid van het Wetboek der registratie-, hypotheek en griffierechten, 132, derde lid Wetboek der successierechten en 2062, derde lid, Wetboek van diverse rechten en taksen.

Het spreekt voor zich dat niet elke niet-aangifte of verkeerde aangifte strafrechtelijk zal worden vervolgd. Dit hangt af van de concrete omstandigheden van de inbreuk.”

En gevraagd of het parallellisme met het strafrecht gerespecteerd is, antwoordde de gemachtigde:

“Het principe van éénmaal gestraft te worden voor dezelfde feiten in dezelfde ruimte en tijd is uiteraard ook hier van toepassing.

³ GwH 23 januari 2019, nr. 8/2019, B.5 tot B.7, en de in B.6 vermelde arresten van het Hof.

De artikelen 450*bis* WIB92, 206*bis*/1 van het wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, en 133*bis*/1 van het wetboek der successierechten (...) zijn van toepassing op de bepalingen van dit ontwerp die de uitvoering zijn van de artikelen 445, § 4, derde lid WIB 92, 289/12, derde lid van het Wetboek der registratie-, hypotheek en griffierechten, 132, derde lid Wetboek der successierechten en 2062, derde lid Wetboek van diverse rechten en taksen. Teneinde te vermijden dat een veroordeelde aan een onredelijk zware straf zou worden onderworpen, houdt de rechter bij de straftoemeting rekening met de verschuldigde administratieve geldboeten.”

Gelet op de bepalingen waarnaar de gemachtigde verwijst dient een rechter, teneinde te vermijden dat een veroordeelde aan een onredelijke zware straf zou worden onderworpen, bij de straftoemeting rekening te houden met onder meer de verschuldigde administratieve geldboetes. Er rijst derhalve geen probleem inzake het beginsel *non bis in idem*.

De uitleg van de gemachtigde biedt evenwel geen duidelijkheid voor het geval dat louter gekozen wordt voor een fiscale administratieve geldboete: zal ook dan de mogelijkheid bestaan om een boete op te leggen die minder bedraagt dan het wettelijke minimum indien er verzachtende omstandigheden bestaan? Wanneer het bedrag van de geldboete onredelijk hoog zou zijn of wanneer ten aanzien van eenzelfde feit een strafrechtelijke boete of een administratieve boete kan worden opgelegd, zal, gelet op de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof, de rechter normaal wel die mogelijkheid moeten hebben.

Er wordt ter overweging gegeven aan de adviesvrager om deze aangelegenheid nog eens grondig te herbekijken en zo nodig initiatieven te nemen om in lijn te komen met de zienswijze van Grondwettelijk Hof.

7. Eens de sanctie definitief is geworden, kan de meldingsplichtige voor een verzoek tot kwijtschelding of vermindering van belastingverhogingen of administratieve boetes nog een beroep doen op het zogenaamde genaderecht bedoeld in het regentsbesluit van 18 maart 1831⁴ of, wat de inkomstenbelastingen en de diverse rechten en taksen betreft, op de ‘Cel administratieve sancties’ opgericht in de schoot van de fiscale bemiddelingsdienst.⁵

Het onderzoek van een dergelijk verzoek wordt, naar verluidt “[g]elet op het humane karakter” ervan, niet beperkt tot de loutere fiscale gegevens, maar bij dat onderzoek moet

⁴ Het gaat om artikel 9 van het “Organiek Besluit van de Regent van 18 maart 1831 van het bestuur van ‘s lands middelen”: “[De minister van Financiën] beschikt op de verzoeken om kwijtschelding van boeten of verhogingen van regt ten titel van boeten, andere dan degene uytgesproken door den Regter, en bekrachtigt de overeenkomsten tusschen het bestuur en de lastgelders, wanneer zy door de wetten toegelaten zyn.”

⁵ Zie artikel 5 van de wet van 29 maart 2018 ‘tot uitbreiding van de opdrachten en versterking van de rol van de fiscale bemiddelingsdienst’:

“Onverminderd de toepassing van in de specifieke wetten voorziene bepalingen, beslist de fiscale bemiddelingsdienst, bedoeld in artikel 116 van de wet van 25 april 2007 houdende diverse bepalingen (IV), over de verzoeken om kwijtschelding of vermindering van belastingverhogingen en administratieve boetes bedoeld in de artikelen 444 en 445 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, over de verzoeken om kwijtschelding of vermindering van belastingverhogingen en administratieve boetes bedoeld in artikel 2, derde lid, van het Wetboek van de met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen en over de verzoeken om kwijtschelding of vermindering van de proportionele en niet-proportionele boetes bedoeld in het Wetboek diverse rechten en taksen, voor zover die belastingverhogingen en administratieve boetes niet meer onderhevig zijn aan enig administratief en rechterlijk beroep en zij niet zijn opgelegd ingevolge inbreuken die via de administratieve weg zijn geregeld in het kader van het overleg, ingevoerd door de wet van 20 september 2012 tot instelling van het ‘una via’-principe in de vervolging van overtredingen van de fiscale wetgeving en tot verhoging van de fiscale penale boetes.”

ook rekening worden houden “met alle elementen, eigen aan het beoogde geval, die kunnen bijdragen tot de beslissing van de minister [of bij delegatie de belastingadministratie], in het bijzonder de financiële toestand, de wijze waarop aan de fiscale verplichtingen wordt voldaan, verzachtende omstandigheden en redenen van humanitaire, sociale of andere aard, grote financiële en/of commerciële tegenslagen buiten de wil om van betrokkene en buiten het kader van fiscale en andere fraude”⁶. Dit verzoek tot kwijtschelding of vermindering van belastingverhogingen en administratieve boetes kan slechts worden toegepast ten aanzien van definitief geworden belastingverhogingen en boetes,⁷ dat wil zeggen verhogingen en boetes die niet meer onderhevig zijn aan enig administratief of gerechtelijk beroep.⁸

De mogelijkheid om uiteindelijk een beroep te doen op het genaderecht of de fiscale bemiddelingsdienst lijkt niet te volstaan om de ontworpen regeling te vrijwaren van de voormelde grondwettigheidskritiek. In beginsel dienen de waarborgen om tot een evenredige sanctionering te komen immers geboden te worden in het kader van de gewone sanctieprocedure waarbij de belastingadministratie of de rechter zich over de sanctie uitspreken. Die garanties mogen niet afhangen van een laatste-redmiddel-procedure die in het leven is geroepen om nog te kunnen ingrijpen omwille van inzonderheid humanitaire of sociale redenen nadat alle beroepsmogelijkheden zijn uitgeput.

ONDERZOEK VAN DE TEKST

8. Zoals bij de bespreking van de rechtsgrond is opgemerkt (zie opmerking 3), dient de inwerkingtreding van het te nemen besluit te worden bepaald op 1 juli 2020, in overeenstemming met de rechtsgrond. Daartoe zal aan het ontworpen besluit een artikel in die zin moeten worden toegevoegd.

*

⁶ Parl. Vr. Georges GILKINET van 28 april 2015, *Vr. en Antw. Kamer*, 2014-15, nr. 54-049, p. 218, randnummer 5; zie ook Parl. Vr. Hendrik BOGAERT van 18 januari 2006, *Vr. en Antw. Kamer*, 2005-06, nr. 51-113, 21567.

⁷ Parl. Vr. Anke VANDERMEERSCH van 7 februari 2006, *Vr. en Antw. Senaat*, 2005-06, nr. 3-60, 5470.

⁸ Parl. Vr. Georges GILKINET van 28 april 2015, *Vr. en Antw. Kamer*, 2014-15, nr. 54-029, 214; zie ook artikel 5 van de wet van 29 maart 2018.

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

*

PORTÉE DU PROJET

2. Le projet d'arrêté royal soumis pour avis a pour objet de fixer les échelles progressives des amendes administratives pour absence d'informations ou fourniture incomplète ou tardive d'informations en rapport avec des dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration. À cette fin, il apporte des adaptations à l'arrêté royal du 27 août 1993 'd'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992' (article 1^{er} du projet), à l'arrêté royal du 11 janvier 1940 'relatif à l'exécution du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe' (article 2), à l'arrêté royal du 31 mars 1936 'portant règlement général des droits de succession' (article 3) et à l'arrêté royal du 3 mars 1927 'portant exécution du Code des droits et taxes divers' (articles 4 et 5).

FONDEMENT JURIDIQUE

3. Les modifications apportées dans les arrêtés royaux susvisés mettent en œuvre de nouvelles dispositions qui ont été insérées dans différents codes fiscaux par la loi du 20 décembre 2019 'transposant 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'.

Ainsi, les articles 2 à 18 de cette loi du 20 décembre 2019 ont inséré dans le Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 92) des articles relatifs aux obligations complémentaires de déclaration pour les intermédiaires et les contribuables concernés en matière de dispositifs transfrontières – voir en particulier les articles 326/1 à 326/11 du CIR 92 – et les sanctions y relatives. Selon le paragraphe 4, nouveau, de l'article 445 du CIR 92, le Roi doit fixer l'échelle progressive des amendes administratives et régler les modalités d'application de celles-ci (voir l'alinéa 3 de ce paragraphe). Cette dernière disposition constitue le fondement juridique de l'article 1^{er} de l'arrêté en projet.

Dans ce même but, des règles comparables ont été insérées dans le Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe (articles 19 à 32 de la loi du 20 décembre 2019), dans le Code des droits de succession (articles 33 à 46 de la loi du 20 décembre 2019) et dans le Code des droits et taxes divers (articles 47 à 60 de la loi du 20 décembre 2019). Les autres dispositions de l'arrêté en projet trouvent leur fondement juridique:

- pour l'article 2 : dans l'article 289bis/12, alinéa 3, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe ;

- pour l'article 3 : dans l'article 132, alinéa 3, du Code des droits de succession ;
- pour les articles 4 et 5 : dans l'article 206², alinéa 3, du Code des droits et taxes divers.

En vertu de l'article 61 de la loi du 20 décembre 2019, ces nouvelles dispositions entrent en vigueur le 1^{er} juillet 2020. Le fondement juridique de l'arrêté envisagé n'ayant force obligatoire qu'à partir de cette date, son entrée en vigueur doit être calquée sur celle de la loi du 20 décembre 2019 (voir l'observation 8).

OBSERVATIONS GÉNÉRALES

4. L'article 240¹⁰ de l'arrêté royal du 3 mars 1927 dispose ce qui suit :

« L'amende est remise entièrement :

- a) lorsque le montant de l'amende réduite est inférieur à 2,50 EUR ;
- b) lorsque le redevable régularise spontanément sa situation avant toute intervention d'une administration fiscale ».

La modification de cet article 240¹⁰ qui fait l'objet de l'article 5 du projet, vise à écarter l'application de cette disposition - qui devient, consécutivement à la modification, l'alinéa 1^{er} de cet article - pour les amendes visées à l'article 240⁹ de l'arrêté royal du 3 mars 1927. Cela signifie que si le contribuable ou un autre assujetti à l'obligation de déclaration corrige une erreur - à savoir s'il remplit encore l'obligation de déclaration ou corrige une mention erronée avant l'intervention de l'administration fiscale -, il ne bénéficie pas de la remise *automatique*.

Il a été demandé au délégué comment il explique cette situation. Il a répondu en ces termes :

« Het voornaamste doel dat door de wet van 20 december 2019 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 beoogd wordt is dat de fiscale autoriteiten tijdig correcte en volledige inlichtingen verkrijgen met betrekking tot grensoverschrijdende constructies met een potentieel agressief karakter.

In het randnummer 15 van de bovenvermelde Richtlijn 2018/822 (Publicatieblad van de Europese Unie van 5 juni 2018) staat te lezen dat 'de lidstaten sancties dienen vast te stellen voor overtredingen van de nationale omzettingsovereenkomsten. Dergelijke sancties moeten doeltreffend, evenredig en afschrikkend zijn'.

In het randnummer 7 van diezelfde richtlijn staat eveneens te lezen dat 'de kans groter is dat het afschrikkeffect dat met de melding van mogelijk agressieve grensoverschrijdende fiscale planningsconstructies wordt beoogd, wordt bereikt wanneer de belastingautoriteiten de relevante informatie vroegtijdig ontvangen, dat wil zeggen vóórdat dergelijke constructies daadwerkelijk geïmplementeerd zijn.'

Om die reden werd er ook een sanctie opgenomen voor het laattijdig verstrekken van de inlichtingen.

(...)

Een spontane rechtzetting houdt ook in dat die rechtzetting laattijdig is. Gelet op wat voorafgaat met betrekking tot de doelstelling van de voormelde Richtlijn en het feit dat er een sanctie opgenomen is voor het laattijdig verstrekken van de inlichtingen, leek het niet opportuun dergelijke kwijtschelding toe te laten. »

5. Les règles relatives à l'obligation d'information instaurée par la loi du 20 décembre 2019 sont relativement complexes, les délais sont très courts et dans ce délai, il faut dans certains cas prévoir d'ailleurs aussi une traduction en langue anglaise. En raison de ces circonstances, le risque d'infraction aux règles n'est pas mince. En outre, les montants des amendes sont considérables, allant de 1250 euros à 100.000 euros, de sorte que les sanctions doivent être considérées comme des sanctions pénales au sens de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme.

6. Il ne convient pas de déduire du fait qu'un assujetti à l'obligation de déclaration ne bénéficie pas de la remise *automatique*, qu'il ne peut nullement être tenu compte de circonstances atténuantes, même dans le cas d'une rectification spontanée d'une mention inexacte. En effet, une sanction administrative doit toujours être proportionnée, c'est-à-dire que le rapport entre le montant de l'amende et l'infraction commise ne peut pas être disproportionné ¹. La possibilité de tenir compte de circonstances atténuantes contribue à garantir la proportionnalité de la sanction, ce qui est d'autant plus nécessaire si les sanctions peuvent être lourdes, comme tel est le cas en l'espèce.

D'une manière plus générale, la Cour constitutionnelle a d'ailleurs souligné que lorsque l'auteur, pour les mêmes faits, peut se voir infliger soit une amende pénale, soit une amende administrative, il doit en principe exister un parallélisme entre les mesures d'individualisation de la sanction, par exemple la possibilité de tenir compte de circonstances atténuantes : lorsque, pour les mêmes faits, le juge peut infliger une amende pénale inférieure au montant légal minimum s'il existe des circonstances atténuantes ², cette possibilité doit alors également être prévue pour l'imposition d'une amende administrative. Si cette possibilité n'existe pas, cette différence de traitement doit pouvoir être raisonnablement justifiée ³.

Il a dès lors été demandé au délégué si le montant des sanctions pourra être réduit par l'administration ou par le juge. Sa réponse fut la suivante :

« Het opleggen van een sanctie valt onder de beoordelingsbevoegdheid van de administratie. Zij kan alle elementen van een bepaalde situatie in aanmerking nemen om te beoordelen of het opleggen van de sanctie opportuun is, maar de administratie heeft geen discretionaire bevoegdheid over het bedrag van de administratieve boete voor een welbepaalde inbreuk.

Wat het WIB92 betreft, kan de belastingplichtige echter in toepassing van artikel 5 van de Wet van 29 maart 2018 tot uitbreiding van de opdrachten en versterking van de rol

¹ Cass., 15 octobre 2010, F.09.0081.N

² Selon l'article 457, § 1^{er}, du CIR 92, l'article 85 du Code pénal (les peines peuvent être réduites en raison de circonstances atténuantes) s'applique aux infractions visées par les articles 449 à 453 et 456 du CIR 92.

³ C.C. 23 janvier 2019, n° 8/2019, B.5 à B.7, et les arrêts de la Cour mentionnés au B.6.

van de fiscale bemiddelingsdienst, een vermindering of kwijtschelding van de administratieve boete vragen. Voor de overige wetboeken is het besluit van de Regent van 18 maart 1831 van toepassing.

De rechter heeft een toetsingsrecht op grond waarvan hij kan oordelen of de sanctie niet onevenredig is met de inbreuk. Een arrest van het Hof van Cassatie van 13 februari 2009 stelt echter het volgende : ‘Dit toetsingsrecht houdt echter niet in dat de rechter op grond van een subjectieve appreciatie van wat hij redelijk acht, om loutere redenen van opportuniteit en tegen wettelijke regels in, boeten kan kwijtschelden of verminderen.’ »

En outre, il a encore précisé ce qui suit :

« Elke inbreuk op de fiscale wetboeken, daaronder begrepen de bepalingen die met de wet van 20 december 2019 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 in de diverse Wetboeken werden ingevoerd, en die gedaan werden met bedrieglijk opzet of het oogmerk te schaden, kunnen in principe strafrechtelijk worden vervolgd.

De artikelen 449 en 450 WIB92, de artikelen 206 en 206bis van het wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, de artikelen 133 en 133bis van het wetboek der successierechten en de artikelen 207 en 207bis van het wetboek van diverse rechten en taksen zijn van toepassing op de bepalingen van dit ontwerp die de uitvoering zijn van de artikelen 445, § 4, derde lid WIB 92, 289bis/12, derde lid van het Wetboek der registratie-, hypotheek en griffierechten, 132, derde lid Wetboek der successierechten en 2062, derde lid, Wetboek van diverse rechten en taksen.

Het spreekt voor zich dat niet elke niet-aangifte of verkeerde aangifte strafrechtelijk zal worden vervolgd. Dit hangt af van de concrete omstandigheden van de inbreuk. »

Et interrogé sur le point de savoir si le parallélisme avec le droit pénal a été respecté, il a répondu :

« Het principe van éénmaal gestraft te worden voor dezelfde feiten in dezelfde ruimte en tijd is uiteraard ook hier van toepassing.

De artikelen 450bis WIB92, 206bis/1 van het wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, en 133bis/1 van het wetboek der successierechten (...) zijn van toepassing op de bepalingen van dit ontwerp die de uitvoering zijn van de artikelen 445, § 4, derde lid WIB 92, 289/12, derde lid van het Wetboek der registratie-, hypotheek en griffierechten, 132, derde lid Wetboek der successierechten en 2062, derde lid Wetboek van diverse rechten en taksen. Teneinde te vermijden dat een veroordeelde aan een onredelijk zware straf zou worden onderworpen, houdt de rechter bij de straftoemeting rekening met de verschuldigde administratieve geldboeten. »

Vu les dispositions auxquelles se réfère le délégué, un juge doit tenir compte, lors de la fixation de la peine, des amendes administratives dues, notamment, afin d'éviter qu'un condamné soit soumis à une peine déraisonnablement lourde. Le principe *non bis in idem* ne pose dès lors aucun problème.

L'explication fournie par le délégué n'apporte toutefois aucune précision concernant le cas dans lequel il est simplement opté pour une amende administrative fiscale :

sera-t-il ici aussi possible d'infliger une amende moins élevée que le minimum légal s'il existe des circonstances atténuantes ? Si le montant de l'amende est déraisonnablement élevé ou si, pour un même fait, une amende pénale ou une amende administrative peut être infligée, le juge devra, vu la jurisprudence de la Cour constitutionnelle, normalement disposer de cette possibilité.

Il est suggéré au demandeur d'avis de réexaminer cette matière une nouvelle fois en profondeur et, si nécessaire, de prendre des initiatives pour se conformer au point de vue de la Cour constitutionnelle.

7. Dès que la sanction est devenue définitive, l'assujetti à l'obligation de déclaration peut encore, pour une requête en remise ou modération d'accroissements d'impôts ou d'amendes administratives, invoquer le droit dit de grâce, visé dans l'arrêté du régent du 18 mars 1831⁴ ou, en ce qui concerne les impôts sur les revenus ou les droits et taxes divers, saisir la 'Cellule sanctions administratives' créée au sein du service de conciliation fiscale⁵.

L'examen d'une telle requête n'est - semble-t-il, « compte tenu [de son] caractère humanitaire » - pas limité aux seules données fiscales, mais doit aussi tenir compte de « tous les éléments propres au cas visé, qui peuvent contribuer à la prise de décision du ministre [ou, par délégation, de l'administration fiscale,] en particulier la situation financière, la manière dont il a été satisfait aux obligations fiscales, des circonstances atténuantes et des motifs d'ordre humanitaire, social ou autre, de gros revers financiers et/ou commerciaux, indépendants de la volonté de l'intéressé et hors du cadre d'une fraude fiscale ou autre fraude »⁶. Cette requête en remise ou modération d'accroissements d'impôts et d'amendes administratives n'est applicable qu'aux accroissements d'impôts et amendes qui ont acquis un caractère définitif⁷, c'est-à-dire aux accroissements et amendes qui ne sont plus susceptibles d'un quelconque recours administratif ou judiciaire⁸.

⁴ Il s'agit de l'article 9 de « l'arrêté du Régent du 18 mars 1831 organique de l'administration des finances » : « Le [Ministre des finances] statue sur les réclamations ayant pour objet la remise d'amendes et d'augmentations de droits à titre d'amendes, autres que celles prononcées par le juge, et arrête les transactions entre l'administration et les contribuables, dans les cas où elles sont autorisées par les lois. »

⁵ Voir l'article 5 de la loi du 29 mars 2018 'visant à élargir les missions et à renforcer le rôle du service de conciliation fiscale' :

« Sans préjudice de l'application des dispositions prévues par des lois particulières, le service de conciliation fiscale visé à l'article 116 de la loi du 25 avril 2007 portant des dispositions diverses (IV) statue sur les demandes ayant pour objet la remise ou la modération des accroissements d'impôts et des amendes administratives visés aux articles 444 et 445 du Code des impôts sur les revenus 1992, sur les demandes ayant pour objet la remise ou la modération des accroissements d'impôts et des amendes administratives visés à l'article 2, alinéa 3, du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus et sur les demandes ayant pour objet la remise ou la modération des amendes proportionnelles et non proportionnelles visées au Code des droits et taxes divers, pour autant que ces accroissements d'impôts et ces amendes administratives ne sont plus susceptibles d'un quelconque recours administratif et judiciaire et qu'ils n'ont pas été infligés suite à des infractions qui sont réglées par la voie administrative dans le cadre de la concertation mise en place par la loi du 20 septembre 2012 instaurant le principe 'una via' dans le cadre de la poursuite des infractions à la législation fiscale et majorant les amendes pénales fiscales. »

⁶ Quest. parl. Georges GILKINET du 28 avril 2015, Q.R. Chambre, 2014-15, n° 54-049, p. 218, point 5 ; voir aussi Quest. parl. Hendrik BOGAERT du 18 janvier 2006, Q.R. Chambre 2005-06, nr. 51-113, 21567.

⁷ Quest. parl. Anke VANDERMEERSCH du 7 février 2006, Q.R. Sénat, 2005-06, n°3-60, 5470.

⁸ Quest. parl. Georges GILKINET du 28 avril 2015, Q.R. Chambre, 2014-15, n° 54-029, 214 ; voir aussi l'article 5 de la loi du 29 mars 2018.

La possibilité, en ultime recours, d'invoquer le droit de grâce ou de faire appel au service de médiation fiscale ne paraît pas suffire pour préserver la réglementation en projet de la critique de constitutionnalité susvisée. En effet, les garanties permettant de parvenir à des sanctions proportionnées doivent en principe s'appliquer dans le cadre de la procédure de sanction ordinaire où l'administration fiscale ou le juge se prononce sur la sanction. Elles ne peuvent pas dépendre d'une procédure d'ultime recours qui a été mise en place afin de pouvoir intervenir pour des raisons humanitaires ou sociales, notamment, après épuisement de toutes les procédures de recours.

EXAMEN DU TEXTE

8. Ainsi qu'il a été observé lors de l'examen du fondement juridique (voir observation 3), l'entrée en vigueur de l'arrêté envisagé doit être fixée au 1^{er} juillet 2020 conformément au fondement juridique. À cet effet, il conviendra d'ajouter un article en ce sens à l'arrêté en projet.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Annemie GOOSSENS

Jo BAERT