



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 68.935/3
van 25 maart 2021

avis 68.935/3
du 25 mars 2021

over

sur

een ontwerp van koninklijk besluit 'tot wijziging van tabel G, eerste afdeling, rubriek I, van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 41 van 30 januari 1987, tot vaststelling van het bedrag van de proportionele fiscale geldboeten op het stuk van de belasting over de toegevoegde waarde'

un projet d'arrêté royal 'modifiant le tableau G, section première, rubrique I, de l'annexe à l'arrêté royal n° 41 du 30 janvier 1987 fixant le montant des amendes fiscales proportionnelles en matière de taxe sur la valeur ajoutée'

Op 1 maart 2021 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Minister van Financiën verzocht binnen een termijn van dertig dagen een advies te verstrekken over een ontwerp van koninklijk besluit ‘tot wijziging van tabel G, eerste afdeling, rubriek I, van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 41 van 30 januari 1987, tot vaststelling van het bedrag van de proportionele fiscale geldboeten op het stuk van de belasting over de toegevoegde waarde’.

Het ontwerp is door de derde kamer onderzocht op 16 maart 2021. De kamer was samengesteld uit Wilfried VAN VAERENBERGH, kamervoorzitter, Jeroen VAN NIEUWENHOVE en Koen MUYLLE, staatsraden, Jan VELAERS en Bruno PEETERS, assessoren, en Astrid TRUYENS, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Dries VAN EECKHOUTTE, eerste auditeur.

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst van het advies is nagezien onder toezicht van Wilfried VAN VAERENBERGH, kamervoorzitter.

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 25 maart 2021.

*

Le 1^{er} mars 2021, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par le Ministre des Finances à communiquer un avis, dans un délai de trente jours, sur un projet d'arrêté royal ‘modifiant le tableau G, section première, rubrique I, de l'annexe à l'arrêté royal n° 41 du 30 janvier 1987 fixant le montant des amendes fiscales proportionnelles en matière de taxe sur la valeur ajoutée’.

Le projet a été examiné par la troisième chambre le 16 mars 2021. La chambre était composée de Wilfried VAN VAERENBERGH, président de chambre, Jeroen VAN NIEUWENHOVE et Koen MUYLLE, conseillers d'État, Jan VELAERS et Bruno PEETERS, assesseurs, et Astrid TRUYENS, greffier.

Le rapport a été présenté par Dries VAN EECKHOUTTE, premier auditeur.

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

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 25 mars 2021.

*

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 het onderzoek toegespitst op 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

2.1. Het voor advies voorgelegde ontwerp van koninklijk besluit strekt ertoe het koninklijk besluit nr. 41 van 30 januari 1987 ‘tot vaststelling van het bedrag van de proportionele fiscale geldboeten op het stuk van de belasting over de toegevoegde waarde’ te wijzigen, teneinde de proportionele boete voor het niet of niet-tijdig betalen van de belasting waarvan de opeisbaarheid blijkt hetzij uit de ingediende periodieke btw-aangiften bedoeld in artikel 53, § 1, eerste lid, 2°, van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: btw-wetboek), hetzij uit het opstellen van de bijzondere rekening, en waarvoor de btw-hoofdcontroleur een bericht stuurt, te verlagen van 15% naar 10% van de verschuldigde belasting (artikel 1 van het ontwerp).

2.2. Artikel 2 van het ontwerp bepaalt dat artikel 1 ervan in werking treedt op 1 april 2021 en ophoudt uitwerking te hebben op 1 juli 2021 (lees: 30 juni 2021).

RECHTSGROND

3. Luidens de aanhef van het ontwerp wordt ervoor rechtsgrond gezocht in artikel 70, § 1, van het btw-wetboek. Die bepaling bevat evenwel geen machtiging aan de Koning om de proportionele fiscale geldboeten vast te stellen. Voor de ontworpen wijziging wordt wel rechtsgrond geboden door artikel 84, derde lid, van het btw-wetboek, naar luid waarvan binnen de door de wet gestelde grenzen, het bedrag van de proportionele fiscale geldboeten vastgesteld in het btw-wetboek of in de ter uitvoering ervan genomen besluiten, wordt bepaald “volgens een schaal waarvan de trappen door de Koning worden vastgesteld”.¹

In de aanhef van het ontwerp zal derhalve moeten worden verwezen naar artikel 84, derde lid, van het btw-wetboek, en niet naar artikel 70, § 1, ervan.

¹ Zie ook: *Parl.St.* Senaat, 1985-86, nr. 310/1, 27-28 <https://www.senate.be/lexdocs/S0506/S05060614.pdf>

ONDERZOEK VAN DE TEKST

ALGEMENE OPMERKINGEN

4. De verlaging van de proportionele fiscale boete waarin artikel 1 van het ontwerp voorziet, heeft overeenkomstig artikel 2 ervan slechts een beperkt temporeel toepassingsgebied. In het verslag aan de Koning wordt de doelstelling van die verlaging als volgt verantwoord:

“Deze vermindering van het boetetarief is ingegeven door een harmonisering met het boetetarief van toepassing bij gehele of gedeeltelijke niet-betaling of niet-tijdige betaling van de belasting waarvan de opeisbaarheid blijkt uit andere aangiften dan deze bedoeld in artikel 53, § 1, eerste lid, 2° van het Btw-Wetboek (periodieke btw-maand- of kwartaalaangiften).”

Voor zover uit die verantwoording moet worden afgeleid dat het harmoniseren van het boetetarief onder meer noodzakelijk wordt geacht in het licht van het grondwettelijke gelijkheidsbeginsel, rijst de vraag waarom die harmonisering slechts voor een beperkte duur wordt ingevoerd, waarna opnieuw de niet-geharmoniseerde regeling geldt. Er valt dan ook niet in te zien hoe de tijdelijkheid van de harmonisering te verantwoorden valt in het licht van het gelijkheidsbeginsel.

5. De vraag rijst ook of de korte geldingsduur van de regeling niet tot gevolg heeft dat de verlaging van de boete voor de betrokken belastingplichtigen een onzeker karakter verkrijgt, nu die verlaging afhangt van het feit of de btw-hoofdcontroleur al dan niet een bericht stuurt over de niet-betaling of niet-tijdige betaling van de btw in de periode van 1 april tot en met 30 juni 2021. Hierover om nadere toelichting gevraagd, antwoordde de gemachtigde het volgende:

“De boete bedoeld in tabel G, Eerste afdeling, Rubriek I, 2, A) van de bijlage van het koninklijk besluit nr. 41 van 30 januari 1987 tot vaststelling van het bedrag van de proportionele fiscale geldboeten op het stuk van de belasting over de toegevoegde waarde wordt toegepast in het geval van niet betaling van belasting waarvan de opeisbaarheid blijkt uit een ingediende periodieke maand- of kwartaalaangifte en in het geval door de administratie een bijzondere rekening wordt opgesteld.

Het opstellen van een bijzondere rekening houdt in dat er een beslissing is in de zin van artikel 8, § 1, van het koninklijk besluit nr. 24 van 29 december 1992 met betrekking tot de voldoening van de belasting over de toegevoegde waarde waarbij de handelingen worden onttrokken aan de rekening-courant. Het betreft een zogenaamde beslissing tot ‘opnulzetting’ van de rekening-courant.

De boete bedoeld in tabel G, Eerste afdeling, Rubriek I, 2, A) van de bijlage van het koninklijk besluit nr. 41, voornoemd, wordt m.a.w. berekend in het kader van de opmaak van een bijzondere rekening en van zodra wordt vastgesteld dat er een bedrag is aan verschuldigde btw, wat ook de reden van opnulzetting van de rekening-courant is.

Het tijdstip dat bepalend is voor toepassing van het boetetarief is het tijdstip van opnulzetting van de rekening-courant.

Rekening houdend hiermee zal de vermindering van de boete van 15 % naar 10 % toepassing vinden in alle gevallen waarin het tijdstip van opnulzetting van de rekening-courant zich situeert in de periode van 01.04.2021 tot en met 30.06.2021 en voor zover uit het opstellen van de bijzondere-rekening een bedrag aan verschuldigde btw

blijkt. Bij het opleggen van de boete houden de applicatieprogramma's rekening met de afrondingsregels opgenomen in artikel 4 van het koninklijk besluit nr. 41, voornoemd.

Belangrijk is dat het beheer van de rekening-courant, inclusief de opnulzetting van de rekening-courant, verloopt op geautomatiseerde wijze.

De rekening-courant kan worden op nul gezet om diverse redenen. Redenen voor opnulzetting van de rekening-courant zijn bijvoorbeeld: de ontoereikende betaling door de belastingplichtige van verschuldigde sommen die blijken uit de door hem ingediende periodieke aangifte en de niet-indiening van de periodieke btw-aangifte.

De criteria voor opnulzetting van de rekening-courant wegens ontoereikende betaling zijn inherent aan het applicatiebeheer op het vlak van rekening-courant en hebben onder meer betrekking op het bedrag van de schuld gedurende de laatste drie maanden voorafgaand aan de beslissing tot opnulzetting en de aangroei van de schuld gedurende diezelfde periode.

De criteria inherent aan het applicatiebeheer voor opnulzetting van de rekening-courant wegens niet-indiening zijn eveneens inherent aan het applicatiebeheer en hebben uiteraard betrekking op de niet-indiening van de aangiften in de periode voorafgaand aan de opnulzetting van de rekening-courant.

De hiervoor bedoelde criteria voor opnulzetting van de rekening-courant zijn voor elke belastingplichtige dezelfde en elke belastingplichtige wordt, gelet op de volledig geautomatiseerde procedure, op dat vlak gelijk behandeld.

Rekening houdend met hetgeen voorafgaat is het toepasselijke boetetarief noch afhankelijk van het tijdstip waarop boetebericht wordt verzonden als bedoeld in tabel G, Eerste afdeling, Rubriek I, 2., A) van de bijlage bij het koninklijk besluit nr.41, voornoemd, noch van het tijdstip van de kennisgeving bij aangetekende brief van de opnulzetting van de rekening-courant als bedoeld in artikel 8, § 1, van het koninklijk besluit nr. 24, voornoemd.

De tijdelijke wijziging van het tarief van 15 % naar 10 % van de boete in kwestie heeft bijgevolg geenszins een aleatoir karakter.”

Uit de toelichting van de gemachtigde kan worden afgeleid dat het al dan niet toepassen van het verlaagde boetetarief het gevolg is van een volledig geautomatiseerde procedure, en dat er geen tussenkomst is van een ambtenaar die het tijdstip van activering van het verlaagd boetetarief aleatoir zou kunnen maken. Gelet hierop doet de gehanteerde werkwijze, wat dit aspect betreft, geen probleem rijzen in het licht van het gelijkheidsbeginsel.

6. De buitenwerkingtreding van artikel 1 van het ontwerp op 1 juli 2021 (lees: 30 juni 2021) heeft blijkbaar tot doel om vanaf 1 juli 2021 opnieuw de vroegere regeling te laten gelden. Die doelstelling wordt echter niet bereikt door te voorzien in de buitenwerkingtreding van de wijzigingsbepaling van artikel 1 van het ontwerp. De opheffing van een wijzigingsbepaling doet immers geenszins de vroegere tekst herleven.² Die doelstelling zou, onverminderd hetgeen hiervoor wordt opgemerkt over de bestaanbaarheid van het tijdelijk karakter van de ontworpen regeling met het gelijkheidsbeginsel (opmerking 4), wel kunnen worden bereikt door, in de plaats van de wijzigingsbepaling van artikel 1 van het ontwerp, een tijdelijke autonome bepaling aan te

² Zie *Beginnelsen van de wetgevingstechniek. Handleiding voor het opstellen van wetgevende en reglementaire teksten*, Raad van State, 2008, aanbeveling 128, te raadplegen op de internetsite van de Raad van State (www.raadvst-consetat.be).

nemen die dan zou gelden “in afwijking van de tabel G, afdeling 1, I, 2, A, van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 41 van 30 januari 1987 tot vaststelling van het bedrag van de proportionele fiscale geldboeten op het stuk van de belasting over de toegevoegde waarde” voor de periode van 1 april 2021 tot en met 30 juni 2021.

Aanhef

7. Aangezien met betrekking tot het ontwerp een regelgevingsimpactanalyse is uitgevoerd, dient in de aanhef voor de verwijzing naar het advies van de Raad van State de volgende verwijzing te worden ingevoegd: “Gelet op de regelgevingsimpactanalyse uitgevoerd overeenkomstig de artikelen 6 en 7 van de wet van 15 december 2013 houdende diverse bepalingen inzake administratieve vereenvoudiging;”. Het huidige vijfde lid van de aanhef dient dan te worden weggelaten.

*

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 sur la compétence de l'auteur de l'acte, le fondement juridique et l'accomplissement des formalités prescrites.

*

PORTÉE DU PROJET

2.1. Le projet d'arrêté royal soumis pour avis a pour objet de modifier l'arrêté royal n° 41 du 30 janvier 1987 'fixant le montant des amendes fiscales proportionnelles en matière de taxe sur la valeur ajoutée', afin d'abaisser de 15 % à 10 % de la taxe due, l'amende proportionnelle en cas de défaut de paiement ou de paiement tardif de la taxe dont l'exigibilité résulte soit de déclarations périodiques à la TVA, visées à l'article 53, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2°, du Code de la de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : Code de la TVA), qui ont été déposées, soit de l'établissement du compte spécial, et pour lesquels le contrôleur en chef de la TVA adresse une réclamation (article 1^{er} du projet).

2.2. L'article 2 du projet prévoit que son article 1^{er} entre en vigueur le 1^{er} avril 2021 et cesse de produire ses effets le 1^{er} juillet 2021 (lire : 30 juin 2021).

FONDEMENT JURIDIQUE

3. Selon le préambule du projet, le fondement juridique de celui-ci est recherché dans l'article 70, § 1^{er}, du Code de la TVA. Or, cette disposition n'habilite pas le Roi à fixer les amendes fiscales proportionnelles. La modification en projet trouve toutefois un fondement juridique dans l'article 84, alinéa 3, du Code de la TVA, selon lequel, dans les limites prévues par la loi, le montant des amendes fiscales proportionnelles prévues par le Code de la TVA ou par les arrêtés pris pour son exécution, est fixé « selon une échelle dont les graduations sont déterminées par le Roi »¹.

Aussi le préambule du projet devra-t-il viser l'article 84, alinéa 3, du Code de la TVA et non son article 70, § 1^{er}.

EXAMEN DU TEXTE

OBSERVATIONS GÉNÉRALES

4. Conformément à l'article 2 du projet, l'abaissement de l'amende fiscale proportionnelle prévu à l'article 1^{er} est uniquement doté d'un champ d'application temporel limité. Le rapport au Roi justifie l'objectif poursuivi par cet abaissement comme suit :

¹ Voir également : Doc. parl., Sénat, 1985-1986, n° 310/1, pp. 27-28
<https://www.senate.be/lexdocs/S0506/S05060614.pdf>.

« Cette réduction du taux de l'amende est motivée par une harmonisation avec le taux de l'amende applicable en cas de défaut de paiement total ou partiel ou paiement tardif de la taxe dont l'exigibilité résulte de déclarations autres que celles visées à l'article 53, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2^o du Code Tva (déclarations Tva périodiques mensuelles ou trimestrielles) ».

Dans la mesure où il se déduit de cette justification que l'harmonisation du taux de l'amende est notamment réputée nécessaire au regard du principe constitutionnel d'égalité, la question se pose de savoir pourquoi cette harmonisation est uniquement instaurée pour une durée limitée, après quoi le régime non harmonisé s'appliquera à nouveau. On n'aperçoit donc pas en quoi le caractère temporaire de l'harmonisation se justifie au regard du principe d'égalité.

5. La question se pose également de savoir si la courte durée de validité du régime n'a pas pour conséquence de donner un caractère incertain à l'abaissement de l'amende pour les assujettis concernés, dès lors que cet abaissement dépend du fait que le contrôleur en chef de la TVA adresse ou non une réclamation concernant le défaut de paiement ou le paiement tardif de la TVA pour la période du 1^{er} avril au 30 juin 2021. Invité à apporter des éclaircissements à ce sujet, le délégué a répondu en ces termes :

« De boete bedoeld in tabel G, Eerste afdeling, Rubriek I, 2, A) van de bijlage van het koninklijk besluit nr. 41 van 30 januari 1987 tot vaststelling van het bedrag van de proportionele fiscale geldboeten op het stuk van de belasting over de toegevoegde waarde wordt toegepast in het geval van niet betaling van belasting waarvan de opeisbaarheid blijkt uit een ingediende periodieke maand- of kwartaalaangifte en in het geval door de administratie een bijzondere rekening wordt opgesteld.

Het opstellen van een bijzondere rekening houdt in dat er een beslissing is in de zin van artikel 8, § 1, van het koninklijk besluit nr. 24 van 29 december 1992 met betrekking tot de voldoening van de belasting over de toegevoegde waarde waarbij de handelingen worden onttrokken aan de rekening-courant. Het betreft een zogenaamde beslissing tot 'opnulzetting' van de rekening-courant.

De boete bedoeld in tabel G, Eerste afdeling, Rubriek I, 2, A) van de bijlage van het koninklijk besluit nr. 41, voornoemd, wordt m.a.w. berekend in het kader van de opmaak van een bijzondere rekening en van zodra wordt vastgesteld dat er een bedrag is aan verschuldigde btw, wat ook de reden van opnulzetting van de rekening-courant is.

Het tijdstip dat bepalend is voor toepassing van het boetetarief is het tijdstip van opnulzetting van de rekening-courant.

Rekening houdend hiermee zal de vermindering van de boete van 15 % naar 10 % toepassing vinden in alle gevallen waarin het tijdstip van opnulzetting van de rekening-courant zich situeert in de periode van 01.04.2021 tot en met 30.06.2021 en voor zover uit het opstellen van de bijzondere-rekening een bedrag aan verschuldigde btw blijkt. Bij het opleggen van de boete houden de applicatieprogramma's rekening met de afrondingsregels opgenomen in artikel 4 van het koninklijk besluit nr. 41, voornoemd.

Belangrijk is dat het beheer van de rekening-courant, inclusief de opnulzetting van de rekening-courant, verloopt op geautomatiseerde wijze.

De rekening-courant kan worden op nul gezet om diverse redenen. Redenen voor opnulzetting van de rekening-courant zijn bijvoorbeeld: de ontoereikende betaling door de belastingplichtige van verschuldigde sommen die blijken uit de door hem ingediende periodieke aangifte en de niet-indiening van de periodieke btw-aangifte.

De criteria voor opnulzetting van de rekening-courant wegens ontoereikende betaling zijn inherent aan het applicatiebeheer op het vlak van rekening-courant en hebben onder meer betrekking op het bedrag van de schuld gedurende de laatste drie maanden voorafgaand aan de beslissing tot opnulzetting en de aangroei van de schuld gedurende diezelfde periode.

De criteria inherent aan het applicatiebeheer voor opnulzetting van de rekening-courant wegens niet-indiening zijn eveneens inherent aan het applicatiebeheer en hebben uiteraard betrekking op de niet-indiening van de aangiften in de periode voorafgaand aan de opnulzetting van de rekening-courant.

De hiervoor bedoelde criteria voor opnulzetting van de rekening-courant zijn voor elke belastingplichtige dezelfde en elke belastingplichtige wordt, gelet op de volledig geautomatiseerde procedure, op dat vlak gelijk behandeld.

Rekening houdend met hetgeen voorafgaat is het toepasselijke boetetarief noch afhankelijk van het tijdstip waarop boetebericht wordt verzonden als bedoeld in tabel G, Eerste afdeling, Rubriek I, 2., A) van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 41, voornoemd, noch van het tijdstip van de kennisgeving bij aangetekende brief van de opnulzetting van de rekening-courant als bedoeld in artikel 8, § 1, van het koninklijk besluit nr. 24, voornoemd.

De tijdelijke wijziging van het tarief van 15 % naar 10 % van de boete in kwestie heeft bijgevolg geenszins een aleatoir karakter ».

Il se déduit des explications du délégué que l'application ou non du taux réduit de l'amende résulte d'une procédure entièrement automatisée, sans aucune intervention d'un agent qui pourrait rendre aléatoire le moment de l'activation du taux réduit de l'amende. En conséquence, en ce qui concerne cet aspect, le procédé utilisé ne soulève aucun problème au regard du principe d'égalité.

6. La fin de vigueur de l'article 1^{er} du projet le 1^{er} juillet 2021 (lire : 30 juin 2021) vise manifestement à rendre l'ancien régime à nouveau applicable à partir du 1^{er} juillet 2021. Cet objectif n'est toutefois pas atteint en prévoyant que la disposition modificative de l'article 1^{er} du projet cesse de produire ses effets. En effet, l'abrogation d'une disposition modificative ne fait nullement revivre le texte antérieur². Sans préjudice de l'observation précitée concernant la compatibilité du caractère temporaire du régime en projet avec le principe d'égalité (observation 4), cet objectif pourrait cependant être atteint en adoptant, non pas une disposition modificative de l'article 1^{er} du projet, mais une disposition autonome temporaire qui s'appliquerait alors « par dérogation au tableau G, section 1^{ère}, I, 2. A) de l'annexe à l'arrêté royal n° 41 du 30 janvier 1987 fixant le montant des amendes fiscales proportionnelles en matière de taxe sur la valeur ajoutée » pour la période du 1^{er} avril 2021 au 30 juin 2021.

² Voir *Principes de technique législative. Guide de rédaction des textes législatifs et réglementaires*, Conseil d'État, 2008, recommandation n° 128, à consulter sur le site internet du Conseil d'État (www.raadvst-consetat.be).

Préambule

7. Dès lors qu'une analyse d'impact de la réglementation a été réalisée en ce qui concerne le projet, on insérera dans le préambule, avant la mention de l'avis du Conseil d'État, la référence suivante : « Vu l'analyse d'impact de la réglementation réalisée conformément aux articles 6 et 7 de la loi du 15 décembre 2013 portant des dispositions diverses concernant la simplification administrative; ». On omettra donc le cinquième alinéa actuel du préambule.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Astrid TRUYENS

Wilfried VAN VAERENBERGH