



RAAD VAN STATE  
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT  
section de législation

advies 74.014/1/V  
van 11 augustus 2023

avis 74.014/1/V  
du 11 août 2023

over

sur

een ontwerp van koninklijk  
besluit 'tot uitvoering van  
artikel 445, § 5, van het  
Wetboek van de  
inkomstenbelastingen 1992  
inzake de vastlegging van de  
schaal van de administratieve  
geldboetes en hun  
toepassingsmodaliteiten'

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

Op 5 juli 2023 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Minister van Financiën verzocht binnen een termijn van dertig dagen, van rechtswege verlengd tot 21 augustus 2023,<sup>\*</sup> een advies te verstrekken over een ontwerp van koninklijk besluit ‘tot uitvoering van artikel 445, § 5, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 inzake de vastlegging van de schaal van de administratieve geldboetes en hun toepassingsmodaliteiten’.

Het ontwerp is door de eerste vakantiekamer onderzocht op 8 augustus 2023. De kamer was samengesteld uit Wilfried VAN VAERENBERGH, eerste voorzitter van de Raad van State, Paul LEMMENS en Geert DEBERSAQUES, kamervoorzitters, Jan VELAERS, assessor, en Greet VERBERCKMOES, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Lise VANDENHENDE, adjunct-auditeur.

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

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 11 augustus 2023.

\*

Le 5 juillet 2023, 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 de plein droit jusqu'au 21 août 2023<sup>\*\*</sup>, sur un projet d'arrêté royal ‘d'exécution de l'article 445, § 5, du Code des impôts sur les revenus 1992 relatif à la détermination de l'échelle des amendes administratives et leurs modalités d'application’.

Le projet a été examiné par la première chambre des vacations le 8 août 2023. La chambre était composée de Wilfried VAN VAERENBERGH, premier président du Conseil d'État, Paul LEMMENS et Geert DEBERSAQUES, présidents de chambre, Jan VELAERS, assesseur, et Greet VERBERCKMOES, greffier.

Le rapport a été présenté par Lise VANDENHENDE, auditeur adjoint.

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

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 11 août 2023.

\*

---

<sup>\*</sup> Deze verlenging vloeit voort uit artikel 84, § 1, eerste lid, 2°, *in fine*, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973, waarin wordt bepaald dat deze termijn van rechtswege verlengd wordt met vijftien dagen wanneer hij begint te lopen tussen 15 juli en 31 juli of wanneer hij verstrijkt tussen 15 juli en 15 augustus.

<sup>\*\*</sup> Ce délai résulte de l'article 84, § 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, 2°, *in fine*, des lois ‘sur le Conseil d'État’, coordonnées le 12 janvier 1973 qui précise que ce délai est prolongé de plein droit de quinze jours lorsqu'il prend cours du 15 juillet au 31 juillet ou lorsqu'il expire entre le 15 juillet et le 15 août.

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

\*

### STREKKING EN RECHTSGROND VAN HET ONTWERP

2. Artikel 445, § 5, eerste lid, van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92) voorziet in de mogelijkheid tot het opleggen van een administratieve geldboete van 250 euro tot 3000 euro in geval van niet-naleving van de aangifteverplichtingen bedoeld in artikel 473 WIB 92. Het derde lid van die bepaling bepaalt dat de Koning de schaal van de administratieve geldboetes vastlegt en hun toepassingsmodaliteiten regelt. Het voor advies voorgelegde ontwerp van koninklijk besluit strekt tot uitvoering van die bepaling en voegt daartoe in het koninklijk besluit van 27 augustus 1993 ‘tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992’ een artikel 229/7 in, bevattende de schaal van de administratieve geldboetes alsook de toepassingsmodaliteiten.

3. Voor het ontwerp wordt rechtsgrond geboden door artikel 445, § 5, WIB 92, dat is vermeld in de aanhef.

### ONDERZOEK VAN DE TEKST

#### Artikel 1 – rubriek C

4. In de ontworpen schaal wordt voor de inbreuk bedoeld in rubriek C geen administratieve geldboete opgelegd indien het KI lager is dan 159 euro, terwijl voor de inbreuken getarifeerd in de rubrieken B en D een geldboete van 1000 euro is opgelegd indien het KI lager is dan 745 euro. Aan de gemachtigde werd gevraagd hoe dit verschil in het licht van het gelijkheidsbeginsel te verantwoorden is. Die verschaft de volgende verantwoording:

“Het onderscheid tussen rubriek B en rubriek C bevindt zich in het feit dat in rubriek C voor een KI onder 159 euro geen boete verschuldigd is, terwijl dergelijke regel niet van toepassing is in rubriek B.

De reden hiervoor is de volgende:

Het bedrag van 159 euro komt overeen [met] het KI [dat] zou worden berekend op materieel en outillage met een waarde van EUR 3.000.

Artikel 483 van het WIB 92 definieert de gebruikswaarde en geeft de methode voor de berekening van het KI voor materieel en outillage: gebruikswaarde x 5,3% (= > EUR 3.000 x 5,3% = EUR 159).

Dit bedrag van 3.000 euro is het minimumbedrag dat vereist is om materieel en outillage in het kadaster te registreren.

Onder dit bedrag wordt geen KI opgenomen (Cf. art. 10 van het Koninklijk Besluit van 17.08.1955 betreffende de bewaring van het kadaster en de perceelsgewijze schattingen).

De doorgevoerde aanpassing ten opzichte van rubriek B is dus hoogstwaarschijnlijk louter theoretisch, maar heeft de verdienste volledig te zijn en het formaat van de boeteschaal te harmoniseren en in overeenstemming te brengen met de praktijk.”

Met deze verantwoording kan worden ingestemd.

5.1. Rubriek C bepaalt de geldboeteschaal voor de laattijdige aangifte of niet-aangifte van de “aanwezigheid van materieel en outillage”, waarbij wordt verwezen naar artikel 473, § 1, eerste lid, vierde streepje, WIB 92. Deze bepaling luidt als volgt:

“De eigenaar, bezitter, erfpachter, opstalhouder of vruchtgebruiker van een in België gelegen goed, de in artikel 471, § 1, eerste lid, 2°, a, bedoelde houder van een zakelijk recht op een in het buitenland gelegen goed en de in artikel 471, § 1, eerste lid, 2°, b, bedoelde oprichter van een juridische constructie, in deze titel belastingplichtige genoemd, is ertoe gehouden, uit eigen beweging, bij de Algemene Administratie van de Patrimoniumdocumentatie aan te geven:

- (...)

- de ingebruikstelling van nieuw of toegevoegd materieel of outillage, alsook de wijziging of de definitieve buitengebruikstelling van materieel of outillage.”

De ontworpen bepaling neemt de “aanwezigheid” van materieel en outillage als bestraffingsgrond, terwijl luidens het aangehaalde artikel 473, § 1, eerste lid, vierde streepje, WIB 92 de aangifteplicht geldt voor de “ingebruikstelling”, de “wijziging” en de “definitieve buitengebruikstelling”. Aan de gemachtigde werd gevraagd om te verduidelijken of de inbreuk vermeld in artikel 1, tabel rubriek C, van het ontwerp in overeenstemming is met de aangifteplicht bedoeld in artikel 473, § 1, eerste lid, vierde streepje, WIB 1992. Die antwoordde:

“Dit is inderdaad in overeenstemming met artikel 473, § 1, eerste lid, vierde streepje WIB 92 daar de aanwezigheid beïnvloed wordt door de drie in dat artikel aangehaalde gebeurtenissen. Eventueel kan om de consistentie te verbeteren de tekst aangepast worden naar gebeurtenissen vermeld in artikel 473, § 1, vierde streepje, WIB 92 zoals gedaan is in rubriek B.”

Deze verantwoording kan niet worden bijgevalen. De “aanwezigheid” van materieel en outillage is niet gelijk te stellen aan de “ingebruikstelling”, “wijziging” of “definitieve buitengebruikstelling”. Zulks klemmt te dezen des te meer vermits artikel 445, § 5, eerste lid, WIB 92 uitdrukkelijk in het opleggen van de (verzwaarde) administratieve geldboetes voorziet “in geval van niet-naleving van de aangifteverplichtingen bedoeld in artikel 473” en het legaliteitsbeginsel zich ertegen verzet dat in de schaal van administratieve geldboeten andere handelingen of gebeurtenissen dan die (uitdrukkelijk) vermeld in het voornoemde artikel 473 worden opgenomen.

5.2. De tekst van artikel 1, tabel rubriek C, van het ontwerp moet dan ook worden aangepast zodat die overeenstemt met de bewoordingen van artikel 473, § 1, eerste lid, vierde streepje, WIB 1992.

### Artikel 1 – rubriek D

6. In de Nederlandse versie van het ontwerp staat in artikel 1 – tabel rubriek D dat het zakelijk recht “uiterlijk” diende te bestaan op 31 december 2020. In de Franstalige tekst is dit niet terug te vinden. De gemachtigde verklaarde hierover:

“De door u aangehaalde zinsnede in rubriek D heeft betrekking op artikel 473, § 2, tweede lid, WIB 92. Het determinerend element is inderdaad het bestaan van een zakelijk recht op 31 december 2020. Artikel 473, § 2, tweede lid, WIB 92 vermeldt daarover het volgende:

‘De belastingplichtige die op 31 december 2020 houder is van een zakelijk recht op een onroerend goed dat gelegen is in het buitenland, zoals omschreven in artikel 472, § 3, is ertoe gehouden dit uit eigen beweging uiterlijk op 31 december 2021 aan te geven bij de Algemene Administratie van de Patrimoniumdocumentatie.’

Het woord ‘uiterlijk’ in de Nederlandse tekst kan dan ook verwijderd worden om de tekst van rubriek D tussen het Nederlands en Frans beter af te stemmen en de tekst tevens te laten aansluiten bij het bepaalde in het WIB 92.”

Met de uitleg van de gemachtigde kan worden ingestemd. De Raad van State suggereert evenwel om in de twee tekstversies te schrijven: “of laattijdige aangifte of niet-aangifte van het bestaan op 31 december 2020 van een in het buitenland gelegen onroerend goed”.

\*

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

\*

### PORTÉE ET FONDEMENT JURIDIQUE DU PROJET

2. L'article 445, § 5, alinéa 1<sup>er</sup>, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 92) prévoit la possibilité d'appliquer, en cas de non-respect des obligations de déclaration prévues à l'article 473 du CIR 92, une amende administrative de 250 euros à 3000 euros. L'alinéa 3 de cette disposition prévoit que le Roi fixe l'échelle des amendes administratives et règle les modalités d'application de celles-ci. Le projet d'arrêté royal soumis pour avis a pour objet d'exécuter cette disposition et insère à cet effet, dans l'arrêté royal du 27 août 1993 'd'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992', un article 229/7 contenant l'échelle des amendes administratives ainsi que les modalités d'application.

3. Le fondement juridique du projet est procuré par l'article 445, § 5, CIR 92, visé dans le préambule.

### EXAMEN DU TEXTE

#### Article 1<sup>er</sup> – rubrique C

4. L'échelle en projet n'applique pas d'amende administrative pour l'infraction visée dans la rubrique C si le RC est inférieur à 159 euros, tandis qu'une amende de 1000 euros est infligée pour les infractions tarifées dans les rubriques B et D si le RC est inférieur à 745 euros. Il a été demandé au délégué comment cette différence se justifie au regard du principe d'égalité. Ce dernier a donné la justification suivante :

« Het onderscheid tussen rubriek B en rubriek C bevindt zich in het feit dat in rubriek C voor een KI onder 159 euro geen boete verschuldigd is, terwijl dergelijke regel niet van toepassing is in rubriek B.

De reden hiervoor is de volgende:

Het bedrag van 159 euro komt overeen [met] het KI [dat] zou worden berekend op materieel en outillage met een waarde van EUR 3.000.

Artikel 483 van het WIB 92 definieert de gebruikswaarde en geeft de methode voor de berekening van het KI voor materieel en outillage: gebruikswaarde x 5,3% (=> EUR 3.000 x 5,3% = EUR 159).

Dit bedrag van 3.000 euro is het minimumbedrag dat vereist is om materieel en outillage in het kadaster te registreren.

Onder dit bedrag wordt geen KI opgenomen (Cf. art. 10 van het Koninklijk Besluit van 17.08.1955 betreffende de bewaring van het kadaster en de perceelsgewijze schattingen).

De doorgevoerde aanpassing ten opzichte van rubriek B is dus hoogstwaarschijnlijk louter theoretisch, maar heeft de verdienste volledig te zijn en het formaat van de boeteschaal te harmoniseren en in overeenstemming te brengen met de praktijk ».

On peut se rallier à cette justification.

5.1. La rubrique C fixe l'échelle des amendes pour la déclaration tardive ou l'absence de déclaration de la « présence de matériel et outillage », et renvoie à l'article 473, § 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, quatrième tiret, CIR 92. Cette disposition s'énonce comme suit :

« Le propriétaire, possesseur, emphytéote, superficiaire ou usufruitier d'un bien sis en Belgique, le titulaire d'un droit réel sur un bien sis à l'étranger visé à l'article 471, § 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, 2<sup>o</sup>, a, et le fondateur d'une construction juridique visé à l'article 471, § 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, 2<sup>o</sup>, b, dénommé dans le présent titre le contribuable, est tenu de déclarer spontanément à l'Administration générale de la documentation patrimoniale :

- (...)

- la mise en usage de matériel ou d'outillage nouveaux ou ajoutés, ainsi que la modification ou la désaffectation définitive de matériel ou d'outillage ».

La disposition en projet considère la « présence » de matériel et outillage comme motif de sanction, tandis que selon l'article 473, § 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, quatrième tiret, CIR 92, précité, l'obligation de déclaration s'applique à la « mise en usage », la « modification » et la « désaffectation définitive ». Le délégué a été invité à préciser si l'infraction mentionnée à l'article 1<sup>er</sup>, tableau rubrique C, du projet est conforme à l'obligation de déclaration visée à l'article 473, § 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, quatrième alinéa, CIR 1992. Il a répondu ce qui suit :

« Dit is inderdaad in overeenstemming met artikel 473, § 1, eerste lid, vierde streepje WIB 92 daar de aanwezigheid beïnvloed wordt door de drie in dat artikel aangehaalde gebeurtenissen. Eventueel kan om de consistentie te verbeteren de tekst aangepast worden naar gebeurtenissen vermeld in artikel 473, § 1, vierde streepje, WIB 92 zoals gedaan is in rubriek B ».

Cette justification ne peut être accueillie. La « présence » de matériel et outillage ne peut pas être assimilée à la « mise en usage », la « modification » ou la « désaffectation définitive ». Cela est d'autant plus vrai en l'espèce que l'article 445, § 5, alinéa 1<sup>er</sup>, CIR 92 prévoit explicitement l'application d'amendes administratives (alourdis) « en cas de non-respect des obligations de déclaration prévues à l'article 473 » et que le principe de légalité s'oppose à ce que d'autres actes ou événements que ceux (expressément) mentionnés dans l'article 473 précité soient inscrits dans l'échelle des amendes administratives.

5.2. Il y a lieu, dès lors, d'adapter le texte de l'article 1<sup>er</sup>, tableau rubrique C, du projet, afin de le rendre conforme aux termes de l'article 473, § 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, quatrième tiret, CIR 1992.

#### Article 1<sup>er</sup> – rubrique D

6. Dans la version néerlandaise du projet, l'article 1<sup>er</sup> – tableau rubrique D mentionne que le droit réel devait exister « uiterlijk » au 31 décembre 2020. Ce terme est sans équivalent dans le texte français. Le délégué a déclaré à ce sujet :

« De door u aangehaalde zinsnede in rubriek D heeft betrekking op artikel 473, § 2, tweede lid, WIB 92. Het determinerend element is inderdaad het bestaan van een zakelijk recht op 31 december 2020. Artikel 473, § 2, tweede lid, WIB 92 vermeldt daarover het volgende:

‘De belastingplichtige die op 31 december 2020 houder is van een zakelijk recht op een onroerend goed dat gelegen is in het buitenland, zoals omschreven in artikel 472, § 3, is ertoe gehouden dit uit eigen beweging uiterlijk op 31 december 2021 aan te geven bij de Algemene Administratie van de Patrimoniumdocumentatie.’

Het woord ‘uiterlijk’ in de Nederlandse tekst kan dan ook verwijderd worden om de tekst van rubriek D tussen het Nederlands en Frans beter af te stemmen en de tekst tevens te laten aansluiten bij het bepaalde in het WIB 92 ».

On peut se rallier à cette explication du délégué. Le Conseil d'État suggère cependant d'écrire dans les deux versions du texte : « ou déclaration tardive ou absence de déclaration de l'existence au 31 décembre 2020 d'un bien sis à l'étranger ».

DE GRIFFIER  
LE GREFFIER

DE EERSTE VOORZITTER  
LE PREMIER PRÉSIDENT

Greet VERBERCKMOES

Wilfried VAN VAERENBERGH