



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 71.916/1
van 6 juni 2023

avis 71.916/1
du 6 juin 2023

over

sur

een voorontwerp van wet
‘houdende aanpassing van het
bijzonder fiscaal strafrecht aan
het nieuw Strafwetboek’

un avant-projet de loi ‘portant
adaptation du droit pénal fiscal
spécial au nouveau Code
pénal’

Op 13 juli 2022 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Minister van Financiën verzocht binnen een termijn van dertig dagen, van rechtswege verlengd tot 29 augustus 2022,^(*) een advies te verstrekken over een voorontwerp van wet ‘houdende aanpassing van het bijzonder fiscaal strafrecht aan het nieuw Strafwetboek’.

Het voorontwerp is door de eerste kamer onderzocht op 9 maart 2023. De kamer was samengesteld uit Marnix VAN DAMME, kamervoorzitter, Wouter PAS en Inge VOS, staatsraden, Michel TISON en Johan PUT, assessoren, 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 Wouter PAS, staatsraad.

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 6 juni 2023.

*

Le 13 juillet 2022, 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 29 août 2022^(**), sur un avant-projet de loi ‘portant adaptation du droit pénal fiscal spécial au nouveau Code pénal’.

L'avant-projet a été examiné par la première chambre le 9 mars 2023. La chambre était composée de Marnix VAN DAMME, président de chambre, Wouter PAS et Inge VOS, conseillers d'État, Michel TISON et Johan PUT, assesseurs, 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 Wouter PAS, conseiller d'État.

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 6 juin 2023.

*

(*) 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 wordt verlengd met vijftien dagen wanneer hij begint te lopen tussen 15 juli en 31 juli of wanneer hij verstrijkt tussen 15 juli en 15 augustus.

(**) Ce délai résulte de l'article 84, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 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.

STREKKING VAN HET VOORONTWERP

1. Het om advies voorgelegde voorontwerp van wet strekt ertoe om het bijzonder fiscaal strafrecht aan te passen aan het “nieuw Strafwetboek”.

Titel 2 van het voorontwerp bevat de wijzigingen aan het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 1992). Deze titel is opgesplitst in twee hoofdstukken waarbij hoofdstuk 1 de aanpassing van de verwijzingen naar “Boek II” van het Strafwetboek bevat en hoofdstuk 2 de aanpassing van het bijzonder fiscaal strafrecht ingevolge het nieuwe “Boek I” van het Strafwetboek.

Titel 3 van het voorontwerp bevat wijzigingen aan het Wetboek van de Belasting over de Toegevoegde Waarde (hierna: BTW-wetboek). Ook deze titel is opgesplitst in twee hoofdstukken, waarbij hoofdstuk 1 de aanpassing van de verwijzingen naar “Boek II” van het Strafwetboek bevat en hoofdstuk 2 de aanpassing van het bijzonder fiscaal strafrecht ingevolge het nieuwe “Boek I” van het Strafwetboek bevat.

Artikel 24 van het voorontwerp stelt de inwerkingtreding vast op dezelfde dag als het “nieuw Strafwetboek”.

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Algemene opmerkingen: samenhang met het “ontworpen Strafwetboek”

2. Het voorontwerp beoogt het fiscale strafrecht, zoals geregeld in het WIB 1992 en het BTW-wetboek, aan te passen aan “het nieuw Strafwetboek”.

Er bestaat evenwel geen “nieuw Strafwetboek”. Uit het wetgevingsdossier en het voorontwerp kan impliciet worden opgemaakt dat de stellers uitgaan van voorontwerpen van wet, waarin een nieuw boek 1 (niet: boek I) en boek 2 (niet: boek II) van het Strafwetboek zijn opgenomen. Over een voorontwerp van boek 1 van het Strafwetboek heeft de Raad van State op 3 april 2023 het advies 71.935/1 uitgebracht.¹ Een voorontwerp van boek 2 van het Strafwetboek ligt thans voor advies bij de afdeling Wetgeving voor, onder het nummer 72.477/3.²

Het “nieuw Strafwetboek” waar het voorontwerp naar verwijst, is aldus nog niet aan de Kamer van volksvertegenwoordigers voorgelegd, laat staan door de wetgever aangenomen. Het past dan ook te spreken van een “ontworpen Strafwetboek (OSw)”.

¹ Na de adviezen RvS 60.893/3 van 27 maart 2017 ‘over een voorontwerp van ‘Strafwetboek – Boek I’ en 64.126/1 van 23 november 2018 over een voorontwerp van ‘Strafwetboek – Boek 1 (artikel 34)’, die over vorige versies van boek 1 van het Strafwetboek werden uitgebracht.

² Over een vorige versie van boek 2 van het Strafwetboek bracht de Raad van State het advies RvS 64.121/1 van 23 november 2018 over een voorontwerp van wet ‘Strafwetboek – Boek 2’ uit.

De aanpassingen van het bijzonder fiscaal strafrecht aan het “ontworpen Strafwetboek” alsook de verwijzingen ernaar, zijn bijgevolg nog erg voorbarig. Aangezien hoogstwaarschijnlijk aan de genoemde voorontwerpen die boeken 1 en 2 Sw bevatten nog wijzigingen zullen worden aangebracht, waaronder naar alle zekerheid de nummering van de artikelen, is moeilijk te begrijpen waarom nu reeds een voorontwerp wordt voorgelegd waarin het fiscaal strafrecht wordt aangepast aan het “ontworpen Strafwetboek”. In dat verband kan er bovendien op gewezen worden dat het ontworpen Strafwetboek volgens artikel 167 van het voorontwerp 71.935/1, pas in werking zal treden twee jaar na de dag van bekendmaking in het *Belgisch Staatsblad*, zodat de wetgever over voldoende tijd zal beschikken om andere wetgeving aan het nieuwe wetboek aan te passen.

In zoverre het voorontwerp formele verwijzingen bevat naar het “ontworpen Strafwetboek”, moet dus een voorbehoud geformuleerd worden, zowel bij het voorontwerp als bij het onderzoek ervan door de Raad van State, aangezien de juistheid van de verwijzingen niet met zekerheid kan worden vastgesteld.

3. Het voorontwerp bevat ook inhoudelijke aanpassingen, waarbij het fiscale strafrecht wordt afgestemd op het “ontworpen Strafwetboek”, of waarbij precies afwijkende regelingen ten opzichte van het ontworpen nieuwe algemene strafrecht worden ingevoerd.

Daarbij moet evenwel vastgesteld worden dat het voorontwerp aanpassingen bevat die geformuleerd worden als het niet van toepassing maken van regels uit het ontworpen Strafwetboek, die echter ook beschouwd kunnen worden als het niet van toepassing maken van bestaande regels.

Aldus maken de artikelen 7 en 19 van het voorontwerp de bepalingen van boek 1 van het ontworpen Strafwetboek van toepassing op de misdrijven in het WIB 1992 en in het BTW-wetboek.

Hiervan uitgezonderd worden de artikelen 52, § 2, en 55, derde lid, OSw. Die bepalingen van het OSw hebben betrekking op de verplichting of de mogelijkheid voor de strafrechter om rekening te houden met de financiële draagkracht en sociale toestand van de beklaagde. In dit verband moet eraan herinnerd worden dat de huidige artikelen 163 en 195, tweede en zesde lid, van het Wetboek van Strafvordering al gedeeltelijk overeenstemmende bepalingen bevatten.

Daarnaast worden de artikelen 64 en 65 OSw niet van toepassing verklaard op de bestraffing met geldboetes. Die bepalingen laten de strafrechter toe de opschorting van de uitspraak van de veroordeling te gelasten, alsook de tenuitvoerlegging uit te stellen van de straffen die hij uitspreekt. Ook hier kan erop gewezen worden dat voor de strafrechter thans de wet van 29 juni 1964 ‘betreffende de opschorting, het uitstel en de probatie’ van toepassing is.

Onverminderd hetgeen verder wordt opgemerkt, is niet duidelijk waarom de inwerkingtreding van de bedoelde regels zouden moeten samenhangen met de inwerkingtreding van een nieuw Strafwetboek. Gelet op de opbouw van het voorontwerp, onderzoekt de Raad van State deze bepalingen desalniettemin in het licht van het ontworpen Strafwetboek (zie de algemene opmerkingen *sub* 5 tot 12).

4. Daarnaast onderzoekt de Raad van State, afdeling Wetgeving, de inhoudelijke samenhang van het voorontwerp met het ontworpen Strafwetboek, uitgaande van de inhoudelijke keuzes die vervat liggen in de *sub* 2 vermelde voorontwerpen van wet. Op dat vlak kunnen de volgende opmerkingen worden gemaakt.

4.1. Het ontworpen boek 1 van het Strafwetboek bevat geen vermelding meer van “medeplichtigen”, maar maakt gebruik van een indeling in daders en deelnemers. Het in artikel 6 van het voorontwerp ontworpen artikel 450*bis*, derde lid, WIB 1992, zal hieraan moeten worden aangepast.

Ook bevat het ontworpen boek 1 Sw de regel dat de poging tot misdrijf in beginsel steeds strafbaar is voor opzettelijke misdrijven (artikel 9 OSw). De strafbare poging wordt bestraft met een straf van het onmiddellijk lagere strafniveau dan datgene gesteld op het voltooide misdrijf. Het is bijgevolg niet nodig om voor opzettelijke misdrijven de poging uitdrukkelijk strafbaar te stellen. In het bij artikel 4 van het voorontwerp ontworpen artikel 451 WIB 1992 moeten de woorden “of probeert om te kopen” dus worden geschrapt.³

4.2. Artikel 9, b), van het voorontwerp bepaalt dat het informaticabedrog bedoeld in artikel 455 OSw wordt gelijkgesteld met valsheid in geschriften voor de toepassing van artikel 450 WIB 1992.

Deze ontworpen bepaling gaat evenwel uit van een foutieve lezing van de bepalingen van het OSw. Het ontworpen Strafwetboek bevat immers een artikel 418 waarin “valsheid in geschriften of op andere duurzame dragers en het gebruik van valse stuk” strafbaar wordt gesteld. Uit de formulering van dit artikel alsook uit de uitgebreide toelichting erbij, blijkt dat met deze strafbaarstelling ook uitdrukkelijk de valsheid in informatica wordt beoogd. Het informaticabedrog als bedoeld in artikel 455 OSw is daarentegen een specifieke vorm van bedrog, gericht op het verwerven van een onrechtmatig economisch voordeel.

Om overeen te stemmen met het ontworpen Strafwetboek moet artikel 450 WIB 1992 dus zo worden herschreven dat verwezen wordt naar de valsheid in geschriften of op andere duurzame dragers, en het gebruik van valse stukken, als bedoeld in artikel 418 OSw.

4.3. Artikel 8, c), van het voorontwerp voegt in artikel 449 van het WIB 92 een nieuw lid in op grond waarvan in geval een substantieel vermogensvoordeel wordt gerealiseerd de geldboete overeenkomstig artikel 55, eerste lid, OSw wordt bepaald op maximum drie keer de waarde van het vermogensvoordeel, zonder maximum. Artikel 15, c), van het voorontwerp voert een gelijkaardige aanpassing door in artikel 73 BTW-wetboek.

Aan de gemachtigde werd gevraagd om toe te lichten wat wordt bedoeld met een “substantieel vermogensvoordeel”:

“Deze term is overgenomen uit het gemeen strafrecht met de bedoeling dat deze dezelfde draagwijdte heeft als in het gemeen strafrecht. Indien de betekenis van dit begrip niet duidelijk is, dient dit in het gemeen strafrecht te worden verduidelijkt.

³ Onverminderd de opmerking *sub* 13 over de term “omkoping”.

In de memorie van het gemeen strafrecht wordt het volgende vermeld:

‘Bovenop de verbeurdverklaring lijkt het pertinent om precies diegene die op winstbejag uit was bij het plegen van het misdrijf op significante wijze financieel te straffen, niet enkel door het ongeoorloofde voordeel terug te vorderen maar ook door hem te veroordelen tot de betaling van het tweevoud of het drievoud van dat voordeel.

In dat soort straf is reeds voorzien in artikel 40, § 6, van de wet van 2 augustus 2002 betreffende het toezicht op de financiële sector en de financiële diensten, op grond waarvan het misdrijf van voorkennis wordt bestraft en waaraan dit ontworpen artikel is ontleend. Die bepaling voorziet erin dat de overtreder, bovenop de gevangenisstraf en de geldboete, kan worden veroordeeld tot betaling van een som die overeenstemt met maximaal het drievoud van het bedrag van het vermogensvoordeel dat hij rechtstreeks of onrechtstreeks uit de overtreding heeft behaald, waarbij die som wordt geïnd als een geldboete.

De ontworpen bepaling is van een meer algemene strekking en voorziet in de mogelijkheid om elk van de daders van of deelnemers aan een misdrijf te veroordelen tot betaling van een som die overeenstemt met maximaal het drievoud van de waarde van het vermogensvoordeel dat de dader of de daders rechtstreeks of onrechtstreeks uit het misdrijf hebben behaald of hoopten te behalen.

Net als voor de geldboete is bepaald dat voor de natuurlijke persoon het bedrag van de geldstraf wordt vastgesteld in verhouding tot zijn financiële draagkracht en zijn sociale toestand.. Dit geldt ook voor de rechtspersoon. Aangezien zij een facultatief karakter heeft, komt het opleggen van deze straf slechts als gepast voor indien de beklaagde over een zekere financiële draagkracht beslist. Deze straf betreft zo in de eerste plaats bemiddelde beklaagden die getracht hebben zich te verrijken door het plegen van misdrijven ('witteboordencriminaliteit').

De ontworpen bepaling is van toepassing op alle misdrijven die een voordeel kunnen genereren. Zij heeft betrekking op elke vorm van rechtstreeks of onrechtstreeks vermogensvoordeel dat is behaald uit het misdrijf. Dit omvat alle vormen van vermogensvoordelen, met inbegrip van de ontwijking van een schuld. Zoals ook vandaag reeds met betrekking tot de verbeurdverklaring, moet de bodemrechter het bedrag van het uit het misdrijf behaalde of verwachte vermogensvoordeel soeverein beoordelen in feite.’

Uit de memorie blijkt dat strafrechter het vermogensvoordeel in feite moet beoordelen, en dus ook of het voordeel substantieel genoeg is om de geldboete tot drie keer het vermogensvoordeel op te leggen, rekening houdend met alle elementen uit het dossier dat het openbaar ministerie heeft voorgelegd en het tegensprekelijk debat hierover.”

De memorie waarnaar de gemachtigde verwijst is de memorie van toelichting bij artikel 55 van het ontworpen boek 1 van het Strafwetboek (71.935/1). Artikel 55 OSw hanteert nergens het vereiste van een substantieel vermogensvoordeel en verwijst enkel naar een “vermogensvoordeel”. Uit het antwoord van de gemachtigde blijkt dat het niet de bedoeling is dat de term in het ontworpen artikel 449, derde lid, WIB 92 een andere draagwijdte zou hebben dan in het gemeen strafrecht. Het woord “substantieel” moet dan ook worden geschrapt.

4.4.1. De artikelen 8 tot 11, 15 tot 18, en 21 tot 23 van het voorontwerp beogen de conversie van de bestaande straffen in het WIB 92 en in het BTW-wetboek naar de indeling in strafniveaus zoals opgenomen in het ontworpen boek 1 Sw.

Volgens de memorie van toelichting bij het voorontwerp zijn “[h]iervoor (...) integraal de regels van artikel 78 van het Strafwetboek toegepast”. Strikt gezien is de uitdrukkelijke aanpassing van de bijzondere strafwet (*in casu* WIB 1992 en BTW-wetboek) hiervoor niet nodig, aangezien het bedoelde artikel 78 OSw bepaalt op welke wijze de bestaande strafbepalingen moeten worden gelezen. Omwille van de rechtszekerheid en de duidelijkheid, verdient het echter aanbeveling de gekozen werkwijze te volgen, en de bijzondere strafwetten uitdrukkelijk en formeel aan te passen aan de nieuwe indeling in strafniveaus.

De ontworpen bepalingen bevatten echter niet de “integrale” toepassing van de regels van artikel 78 OSw. Omdat de “bestaande minimum- en maximumboetes [vermeerderd met de opdecimen] in het fiscaal strafrecht (...) hoger [zijn] dan de boetes opgenomen in de artikelen 38 (hoofdstraf voor rechtspersonen) en 52, paragraaf 1 van het Strafwetboek” schrijft het voorontwerp die hogere boetes in de betrokken bepalingen in.

De wetgever kan er vanzelfsprekend voor kiezen af te wijken van andere wetsbepalingen, *in casu* diegene opgenomen in het ontworpen Strafwetboek.

Nochtans moet opgemerkt worden dat, luidens de memorie van toelichting bij het ontworpen boek 1 Sw, het de uitdrukkelijke bedoeling van de wetgever lijkt te zullen zijn om “te komen tot een accuraat, coherent en eenvoudig Strafwetboek”. Precies de bestaande regels inzake de geldboete als bijkomende straf worden als problematisch gekwalificeerd, en om de regels inzake de geldboete als bijkomende straf accurater, coherenter en eenvoudiger te maken wordt daarom voorgesteld de bedragen van de geldboeten te bepalen in functie van het niveau van de uitgesproken hoofdstraf. Daarnaast stelt de memorie van toelichting bij het voorontwerp dat een nieuw boek 1 Sw (71.935/1) bevat:

“Wat het bedrag van de geldboete betreft, moet worden vastgesteld dat er vandaag een grote diversiteit bestaat in het Strafwetboek. Zo zijn er geldboetes tot 500 000 euro (4 000 000 euro na toepassing van de opdecimen) opgenomen in Boek II, bv. voor de faillissementsmisdrijven. Aan de andere kant zijn er maximale geldboetes van 100 euro opgenomen, bv. voor eenvoudige slagen en verwondingen. Voor wat de misdrijven waarbij zeer hoge geldboetes zijn opgenomen als bijkomende straf betreft, moet worden vastgesteld dat het gaat om misdrijven die een grote financiële opbrengst kunnen genereren voor de dader zoals bv. de faillissementsmisdrijven, valsheid in informatica, de exploitatie van prostitutie van minderjarigen, mensenhandel, misbruik van vennootschapsgoederen,... Voor deze misdrijven is het niet langer nodig te voorzien in zeer hoge geldboetes met het oog op het ontmoedigen tot het plegen van deze feiten en de dader buitgericht te bestraffen, gelet op de invoering door het ontwerp van de geldstraf vastgesteld op basis van het verwachte of uit het misdrijf behaalde voordeel (art. [55] van het ontwerp). Deze nieuwe straf maakt het, als ‘spiegelstraf’ van het misdrijf, mogelijk de dader financieel te bestraffen in verhouding tot de voordelen die hij uit het misdrijf haalde of verwachte te halen (desgevallend ook tot boven de grenzen van de huidige geldboeten). Het bedrag van het beoogde of verkregen voordeel moet dan ook niet nog eens zijn weerslag vinden in het bedrag van de geldboete die werd opgelegd als bijkomende straf.”

Weliswaar kan de wetgever van de keuze afwijken, zoals ook dezelfde memorie van toelichting aangeeft:

“Daarenboven is het belangrijk erop te wijzen dat de wetgever, zowel in Boek 2 als in bijzondere strafwetten, steeds kan afwijken van de in de ontworpen bepaling geformuleerde maxima en minima voor de geldboete als bijkomende straf indien hij dat nodig acht. Indien nodig is dus verder maatwerk zeker mogelijk.”

4.4.2. Gelet op deze uitgangspunten moet nagegaan worden wat de precieze draagwijdte van de ontworpen bepalingen is.

i) De straffen van niveau 2 of niveau 3 die worden opgelegd, houden in dat voor natuurlijke personen de hoofdstraffen uit artikel 36 OSw kunnen worden opgelegd. Deze hoofdstraffen omvatten geen geldboetes. Op grond van artikel 52, § 1, OSw kunnen daarbij geldboetes als bijkomende straf worden uitgesproken. In het ontworpen Strafwetboek kunnen deze geldboetes dus enkel accessoir met de hoofdstraf, en niet langer alleen, worden opgelegd. Deze accessoire straf voor natuurlijke personen omvat ingeval de hoofdstraf een straf van niveau 3 is, een geldboete van 200 tot 10 000 euro, ingeval de hoofdstraf een straf van niveau 2 is, een geldboete van 200 euro tot 5 000 euro.

Door af te wijken van artikel 52, § 1, OSw voorziet het voorontwerp in een zeer drastische verhoging van de bijkomende geldboeten in vergelijking met het voorontwerp van Strafwetboek. De minimale geldboete verhoogt van 200 euro tot 2 000 euro, de maximale boete van 5 000 resp. 10 000 euro tot 4 000 000 euro. De vraag rijst of deze werkwijze te verzoenen is met de uitgangspunten bij het voorontwerp van Strafwetboek, en in het bijzonder de daarin opgenomen en door het voorontwerp uitdrukkelijk bevestigde mogelijkheid tot het opleggen van de geldstraf op basis van het verwachte of uit het misdrijf behaalde voordeel.

ii) Ten aanzien van rechtspersonen bepaalt artikel 38 OSw de hoofdstraffen van niveau 2 en niveau 3. Deze hoofdstraffen houden onder meer de geldboeten in van respectievelijk 20 000 tot 360 000 euro, en 360 000 tot 600 000 euro.

Door in de ontworpen artikelen te bepalen dat de hogere minimum en maximumboetes gelden “in afwijking van de artikelen 38 en 52, § 1”, maakt het voorontwerp echter onvoldoende duidelijk of deze grensbedragen al dan niet zowel gelden voor de hoofdstraffen als de bijkomende straffen. Deze onduidelijkheid in het voorontwerp is niet enkel nadelig voor de rechtszekerheid, maar is ook moeilijk te verzoenen met het uitgangspunt bij het voorontwerp van boek 1 Sw om tot een heldere afbakening van hoofd- en bijkomende straffen te komen.

iii) De keuze van het voorontwerp om enerzijds de strafindeling van het ontworpen strafwetboek te gebruiken, maar er anderzijds drastisch van af te wijken in het bepalen van de grensbedragen van de geldboetes, maakt de ontworpen regeling ook moeilijk inpasbaar in de systematiek die het ontworpen Strafwetboek nastreeft.

Zo geldt op grond van het ontworpen artikel 449, eerste lid, WIB 1992 dat voor rechtspersonen een hoofdstraf van niveau 2 moet worden opgelegd. In artikel 38, achtste lid, OSw, wordt bepaald dat “bij aanneming van verzachtende omstandigheden (...) de straf van niveau 2 [wordt] vervangen door een van de straffen van niveau 1”. Het is niet duidelijk of deze verlaging van het strafniveau ook in het fiscaal strafrecht moet worden toegepast, of, dat bij aanneming van verzachtende omstandigheden, toch nog steeds de ruimere vork geldt die in het voorontwerp wordt vastgelegd.

De vraag naar de verhouding tussen de indeling in strafniveaus en de afwijking opgenomen in het voorontwerp, geldt op vergelijkbare wijze ingeval van strafbare poging (artikel 9 OSw).

4.4.3. De stellers van het voorontwerp zullen dus moeten nagaan of het gelet op het ontworpen Strafwetboek, en in het bijzonder de nieuwe straf uit artikel 55 OSw, nog nodig en verantwoord is om in zeer hoge maximumboetes te voorzien. Indien de stellers toch voor de afwijkende grensbedragen kiezen, moet nagegaan worden of er geen onderscheid gemaakt moet worden tussen de hoofdstraffen in hoofde van rechtspersonen, en de bijkomende straffen in hoofde van natuurlijke personen. Ook moet het voorontwerp duidelijk maken op welke wijze de grensbedragen zich verhouden tot de strafniveaus in het ontworpen strafwetboek, en de daarin opgenomen regels inzake verzachtende omstandigheden en poging.

Algemene opmerking: inperking van de beslissingsmogelijkheden van de strafrechter

5. Artikel 7 en artikel 19 van het voorontwerp wijzigen respectievelijk artikel 457 van het WIB 92 en artikel 73*quinquies* van het BTW-wetboek. Paragraaf 1, eerste lid, van deze artikelen maakt telkens boek 1 van het Strafwetboek van toepassing op de misdrijven die zijn opgesomd in het WIB 92 en het BTW-wetboek.

5.1. Niet van toepassing worden evenwel de artikelen 52, § 2, en 55, derde lid, OSw.

Het bedoelde artikel 52, § 2, OSw luidt als volgt:

“Indien hij veroordeelt tot een geldboete, houdt de rechter bij het bepalen van het bedrag rekening met de elementen die door de beklaagde worden ingeroepen met betrekking tot zijn financiële draagkracht en sociale toestand.

De rechter kan een geldboete uitspreken beneden het wettelijk minimum indien de beklaagde om het even welk document voorlegt dat zijn preciaire financiële situatie bewijst.

De rechter kan beslissen dat de geldboete in schijven zal worden betaald wanneer de omstandigheden van de zaak zulks rechtvaardigen.”

Het gaat hierbij om een geldboete als hoofdstraf en als bijkomende straf.

Artikel 55, derde lid, van boek 1 van het ontworpen Strafwetboek bevat een gelijkaardige bepaling als artikel 52, § 2, eerste lid, OSw.

5.2. Het ontworpen artikel 457, § 1, tweede lid, van het WIB 92 en het ontworpen artikel 73*quinquies*, § 1, tweede lid, van het BTW-wetboek, verklaren eveneens de bepalingen van de artikelen 64 en 65 OSw in verband met opschorting van veroordeling en uitstel van tenuitvoerlegging bij de bestraffing met geldboetes niet van toepassing. Wanneer een gevangenisstraf wordt opgelegd, beschikt de strafrechter wel nog over de mogelijkheid om tot opschorting en uitstel te beslissen.

6. De reikwijdte van de artikelen 7 en 19 van het voorontwerp is onduidelijk.

Het is immers niet duidelijk wat het uitsluiten van de toepassing van de artikelen 52, § 2, en 55, derde lid, OSw precies tot gevolg heeft voor de verplichting in de genoemde artikelen voor de rechter om rekening te houden met de financiële draagkracht en sociale toestand van de beklaagde.

Ofwel beoogt de bepaling de rechter niet toe te laten rekening te houden met deze elementen, ofwel beoogt de bepaling de rechter niet te verplichten om met deze elementen rekening te houden.

De memorie van toelichting bij het voorontwerp geeft de indruk de eerste hypothese na te streven. Daarin staat immers te lezen dat “[h]et rekening houden met de financiële draagkracht van de persoon (...) niet van toepassing kan zijn in het fiscaal recht omdat de fiscale fraude opzettelijk gepleegd is om te schaden, en om zichzelf persoonlijk tegenover de gemeenschap te verrijken. Bovendien zal gelet op het *una Via*-dispositief enkel de ernstige fiscale fraude voor de strafrechter worden gebracht. (...) [E]en gebrekkige financiële draagkracht [is] in principe het directe gevolg van het feit dat de belastingplichtige zich onvermogen heeft gemaakt”.

De lezing dat de rechter geen rekening mag houden met de financiële draagkracht en sociale toestand van de beklaagde, wordt overigens bevestigd door het feit dat ook de mogelijkheid, in het tweede en derde lid, van artikel 52, § 2, OSw, voor de rechter om rekening te houden met de precaire financiële situatie of om de geldboete in schijven te laten betalen, wordt uitgesloten, en dat de mogelijkheid voor de rechter tot opschorting of uitstel te beslissen eveneens wordt uitgesloten.

7. Volgens de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof is een verschil in behandeling slechts verenigbaar met de grondwettelijke beginselen van gelijkheid en niet-discriminatie, wanneer dat verschil op een objectief criterium berust en het redelijk verantwoord is. Het bestaan van een dergelijke verantwoording moet worden beoordeeld, rekening houdend met het doel en de gevolgen van de betrokken maatregel en met de aard van de ter zake geldende beginselen; het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie is geschonden wanneer er geen redelijk verband van evenredigheid bestaat tussen de aangewende middelen en het beoogde doel.⁴

⁴ Vaste rechtspraak van het Grondwettelijk Hof. Zie bijv.: GwH 17 juli 2014, nr. 107/2014, B.12; GwH 25 september 2014, nr. 141/2014, B.4.1; GwH 30 april 2015, nr. 50/2015, B.16; GwH 18 juni 2015, nr. 91/2015, B.5.1; GwH 16 juli 2015, nr. 104/2015, B.6; GwH 16 juni 2016, nr. 94/2016, B.3; GwH 18 mei 2017, nr. 60/2017, B.11; GwH 15 juni 2017, nr. 79/2017, B.3.1; GwH 19 juli 2017, nr. 99/2017, B.11; GwH 28 september 2017, nr. 104/2017,

8. Onder voorbehoud dat hij geen maatregel mag nemen die kennelijk onredelijk is, vermag de democratisch gekozen wetgever het repressief beleid zelf vast te stellen en aldus de beoordelingsvrijheid van de rechter te beperken.⁵ Dit beleid omvat de beoordeling van de ernst van een tekortkoming en de zwaarwichtigheid waarmee die tekortkoming kan worden bestraft, met inbegrip van de mogelijkheden tot individualisering van de straf.⁶

Het komt de wetgever bijgevolg toe te oordelen of het wenselijk is de rechter te dwingen tot gestrengheid wanneer een inbreuk het algemeen belang in het bijzonder schaadt, vooral in een aangelegenheid die aanleiding geeft tot een aanzienlijke fraude⁷ of een aanzienlijke schade aan de sociaaleconomische orde⁸. Die gestrengheid moet in haar geheel worden beoordeeld, ten aanzien van de verschillende elementen van de in het leven geroepen repressieve regeling.⁹ Ze kan niet alleen de omvang van een geldboete betreffen, maar ook de aan de rechter geboden mogelijkheid om de tenuitvoerlegging van de strafsanctie uit te stellen.¹⁰

De wetgever kan de beoordelingsvrijheid van de rechter beperken. Nochtans heeft de wetgever meermaals geopteerd voor de individualisering van straffen, met name door de rechter de keuze te laten wat de strengheid van de straf betreft, door het hem mogelijk te maken rekening te houden met verzachtende omstandigheden waardoor hij een straf beneden het wettelijk minimum kan opleggen, en door hem toe te staan maatregelen tot uitstel¹¹ en tot opschorting van de uitspraak toe te kennen.¹²

Het beginsel van de evenredigheid van de straffen maakt integraal deel uit van ons rechtssysteem dat in de regel de rechter in staat stelt de straf te kiezen tussen een minimum en een maximum, hem ertoe machtigt rekening te houden met verzachtende omstandigheden en maatregelen van uitstel en opschorting van de uitspraak te bevelen, waardoor de rechter aldus in zekere mate de straf kan individualiseren door de straf op te leggen die hij evenredig acht met het geheel van de elementen van de zaak.¹³

Indien, zoals vermeld, het aan de wetgever staat te oordelen of het wenselijk is de rechter te verplichten tot gestrengheid wanneer een strafbaar feit in het bijzonder het algemeen belang schaadt, dient echter te worden nagegaan of zijn keuze niet kennelijk onredelijk is.¹⁴

B.8; GwH 3 februari 2022, nr. 11/2022, B.6; GwH 10 februari 2022, nr. 25/2022, B.9.3; GwH 22 september 2022, nr. 109/2022, B.15.1.

⁵ Bijv. GwH 6 februari 2020, nr. 20/2020, B.4.3; GwH 23 april 2020, nr. 56/2020, B. 5.3.

⁶ Bijv. GwH 23 maart 2023, nr. 50/2023, B.21.

⁷ Bijv. GwH 7 juni 2007, nr. 81/2007, B.4.3; GwH 22 september 2022, nr. 114/2022, B.7.2; GwH 9 februari 2023, nr. 20/2023, B.7.2.

⁸ Bijv. GwH 23 juni 2022, nr. 84/2022, B.7.1.

⁹ Bijv. GwH 22 december 2022, nr. 170/2022, B.24.1.

¹⁰ Bijv. GwH 23 juni 2022, nr. 84/2022, B.7.1.

¹¹ Bijv. GwH 14 oktober 2021, nr. 143/2021, B.3.3.

¹² Bijv. GwH 22 september 2022, nr. 114/2022, B.7.2; GwH 9 februari 2023, nr. 20/2023, B.7.2.

¹³ Bijv. GwH 22 december 2022, nr. 170/2022, B.24.2.

¹⁴ Bijv. GwH 22 december 2022, nr. 170/2022, B.24.3.

9. De gemachtigde werd gevraagd de uitsluitingen toe te lichten:

“De bestraffing van misdrijven is gericht op de bescherming van de maatschappij. Men wil enerzijds de daders straffen en anderzijds personen ontraden om misdrijven te plegen. Het ontnemen van de vermogensvoordelen verkregen uit het misdrijf is eveneens een straf om te voorkomen dat het plegen van een misdrijf “lonend” zou zijn.

In het geval van fiscale fraude dient eveneens in rekening te worden genomen dat de financiële belangen van de Staat en van de gemeenschap in haar geheel ernstig worden geschaad. Er is niet enkel de verrijking van de fiscale fraudeur, maar ook de verarming van de gemeenschap.

Bij de beoordeling van het gelijkheidsbeginsel dient in acht te worden genomen dat door het Una Via beginsel enkel de gevallen van ernstige fiscale fraude voor de strafrechter worden gebracht, en niet alle misdrijven, zoals in het gemeen strafrecht.

In het systeem is dus al een zeer zware filter ingebouwd, die ervoor zorgt dat enkel de ernstige fraude voor de strafrechter wordt gebracht. De criteria voor ernstige fiscale fraude zijn vastgelegd bij Koninklijk Besluit van 9 februari 2020. Het gaat om de volgende vier niet-cumulatieve criteria:

- De feiten kenmerken zich door zowel het ernstig als het georganiseerd karakter ervan;
- Er zijn ernstige aanwijzingen dat de feiten samenhangend zijn met gemeenrechtelijke misdrijven met een ernstig financieel, economisch, fiscaal of sociale component of ernstige elementen van corruptie;
- Voor het onderzoek naar de feiten moeten er gerechtelijke opsporingshandelingen, die een dwangmaatregel inhouden, worden uitgevoerd;
- Er zijn ernstige aanwijzingen dat de feiten dienen ter financiering van de activiteiten van een terroristische groep of criminele organisatie.

Het eerste criterium wordt verder gedefinieerd:

- Georganiseerd: ‘veronderstelt het gebruik van complexe constructies of mechanismen, eventueel met een internationale dimensie.’
- Ernstig: de ernst van de gemelde feiten viseert onder andere belastingplichtigen die moedwillig herhaaldelijk of meervoudige inbreuken plegen op de belastingwetten en de ter uitvoering ervan genomen besluiten. Feiten kunnen ook ernstig worden beschouwd wanneer de fraude wordt begaan met aanmaak of gebruik van valse stukken, of wanneer het bedrag van de handeling een aanzienlijke omvang kent of abnormaal karakter vertoont.

De filter van de ernst van de zaak, die niet in het gemeen strafrecht bestaat, en ook de aantasting van de financiële belangen van de gemeenschap verantwoorden de uitsluiting van de toepassing van opschorting en uitstel.

De criteria voor de ernstige fiscale fraude focussen zich op bewust gecreëerde structuren, die een hele tijd duren en samengaan met valsheid in geschrifte en informaticafraude. Deze misdrijven zijn gericht op persoonlijke verrijking te nadele van de gemeenschap.

Overigens mag hier niet uit het oog verloren worden dat fiscale fraude slechts mogelijk is wanneer men inkomsten genereert die niet aangegeven worden. Bijgevolg is een gebrekkige financiële draagkracht in principe het directe gevolg van het feit dat de belastingplichtige zich onvermogen heeft gemaakt.

Aangezien in regel enkel de ernstig fiscale fraude, al dan niet georganiseerd door de strafrechter wordt beoordeeld, dient omwille van een coherent rechtssysteem de toepassing van vermindering van geldboetes om rekening te houden met de financiële draagkracht in fiscale zaken niet van toepassing te zijn. Immers dient het strafrecht in regel strenger te zijn dan het administratief recht, aangezien het strafrecht enkel de zwaarste gevallen zal bestraffen.”

En ook nog:

“In het gemeen strafrecht, waarbij alle gevallen door de strafrechter van zeer kleine feiten en eerste overtredingen tot de zeer ernstige delicten volgens dezelfde procedure en voor dezelfde rechtbank worden behandeld, is de opschorting van de straf een middel om de betrokkene voor kleinere feiten, de uitlokking, de verleiding van het moment (eerste keer een winkeldiefstal) of eerste overtreding toch te straffen als signaal, maar waarbij de straf geheel of gedeeltelijk niet moet worden uitgevoerd als gedurende een vooraf opgelegde periode geen nieuwe feiten worden gepleegd.

Bij de beoordeling van dit beginsel dient in acht te worden genomen dat door het Una Via beginsel enkel de gevallen van ernstige fiscale fraude voor de strafrechter worden gebracht, en niet alle misdrijven, zoals in het gemeen strafrecht.

Het is ook maatschappelijk niet wenselijk om iemand die ernstige fiscale fraude heeft gepleegd met de oprichting van complexe structuren en die zichzelf te nadele van de gemeenschap heeft verrijkt te veroordelen tot een geldboete met uitstel als hij bijvoorbeeld binnen een periode van vijf jaar niet opnieuw veroordeeld wordt voor fiscale fraude. De complexiteit in de praktijk van constructies in verband met fiscale fraude zorgt ervoor dat de onderzoeken al vele jaren (langer dan vijf jaar) in beslag nemen en dat het opleggen van probatievoorwaarden gekoppeld aan een termijn nooit in verhouding kan staan tot de gepleegde feiten van ernstige fiscale fraude. Het betreft duidelijk geen mineure feiten waarvan een strafrechter omwille van clementieredenen van ‘eerste keer’, ‘uitlokking’, ‘verleiding door omstandigheden’ een uitstel zou toekennen.

De gevallen die in het gemeen recht dus voor een opschorting of uitstel in aanmerking komen vallen duidelijk niet de criteria van het KB van 9 februari 2020. Het zijn niet de gewone eenvoudige overtredingen van een gewone burger (werknemer die zijn aangifte te laat ingediend heeft) die voor de strafrechter zullen worden gebracht.”

De gemachtigde gaf nog aan:

“De ernstige fiscale fraude betreft meestal bewust gecreëerde structuren, die een hele tijd duren en samengaan met valsheid in geschrifte en informaticafraude. Dit zijn geen kleine misdrijven van het moment zelf die bij een eerste bestraffing in het gemeen strafrecht nog voor opschorting of uitstel in aanmerking zouden komen.”

10.1. Hoewel er inderdaad een filter voorhanden is die ervoor moet zorgen dat enkel de zwaarste fiscale misdrijven voor de strafrechter worden gebracht, moet worden vastgesteld dat de voorwaarden in het koninklijk besluit van 9 februari 2020 ‘tot uitvoering van artikel 29, § 4, van het Wetboek van Strafvordering’ die voor het onderscheid worden gehanteerd, geen zekerheid creëren over de aard van het misdrijf.

Zo is het voldoende dat er ernstige aanwijzingen zijn dat de feiten samenhangend zijn met gemeenrechtelijke misdrijven met een ernstig financieel, economisch, fiscaal of sociale component of ernstige elementen van corruptie. Ook al wordt vereist dat er ‘ernstige aanwijzingen’ zijn, toch staat de ernst van het misdrijf nog niet onherroepelijk vast op het ogenblik dat de zaak voor de strafrechter wordt gebracht.

Het is dus niet uit te sluiten dat ook lagere straffen kunnen worden toegekend en dat er gevallen zullen zijn waarbij de strafrechter het noodzakelijk zou achten rekening te houden met de financiële toestand van de beklaagde. Het is aldus niet *a priori* uitgesloten dat de strafrechter bij fiscale misdrijven die via strafrechtelijke weg worden bestraft, zou beslissen om een vermindering toe te passen, rekening houdende met de financiële toestand van de beklaagde.

10.2. Het uitsluiten van de mogelijkheid van de rechter om rekening te houden met de financiële draagkracht en sociale toestand, houdt het risico in dat de rechter een geldboete moet opleggen die dermate afbreuk zou doen aan de financiële toestand van de persoon “dat ze een onevenredige maatregel zou kunnen vormen ten aanzien van het ermee nagestreefde wettige doel en een schending inhouden van het recht op de eerbiediging van de eigendom, dat is gewaarborgd bij artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij het Europees Verdrag voor de rechten van de mens (EHRM, 11 januari 2007, *Mamidakis t. Griekenland*)^[15]. Een bepaling die de rechter niet in staat stelt een schending van die bepaling te vermijden, schendt het recht op een eerlijk proces dat wordt gewaarborgd in artikel 6.1 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens”.¹⁶

In het licht van bovenstaande valt niet uit te sluiten dat ook in het geval de strafrechter de straf wel kan spreiden tussen een maximumstraf en een minimumstraf, maar hierbij de financiële toestand van de beklaagde niet mee in rekening mag nemen, noch kan beslissen dat de geldboete in schijven zal worden betaald, een schending van artikel 6.1 EVRM voorhanden is. Wanneer geen rekening kan worden gehouden met de financiële toestand, kan dit immers betekenen dat de rechter niet in staat wordt gesteld te voorkomen dat de straf onevenredig is met de ernst van het misdrijf. Zoals aangehaald, is het immers niet ondenkbaar dat ook kleinere fiscale misdrijven voor de strafrechter worden gebracht, bijvoorbeeld samenhangend met een groter geheel. Het is niet duidelijk waarom de algehele uitsluiting van de mogelijkheid om rekening te houden met de financiële draagkracht van de beklaagde in geval van een geldboete opgelegd door de strafrechter bij fiscale misdrijven noodzakelijk is.

11. Het uitstel van de tenuitvoerlegging van de straffen heeft tot doel de nadelen die inherent zijn aan de tenuitvoerlegging van de straffen, te beperken en de re-integratie van de veroordeelde niet in het gedrang te brengen. Het uitstel kan de veroordeelde ertoe aanzetten zijn gedrag te wijzigen, door de dreiging om, indien hij zou recidiveren, de veroordeling tot de betaling van een geldboete uit te voeren.¹⁷ Met het uitstel van de tenuitvoerlegging van strafrechtelijke veroordelingen, geheel of gedeeltelijk, laat de wetgever de rechter toe de straf die hij wil opleggen, te differentiëren, rekening houdend met de persoonlijkheid van de dader en zijn verleden, de aard van de feiten, de kans dat de dader zou hervallen en de mogelijk desocialiserende gevolgen van

¹⁵ EHRM 11 januari 2007, nr. 35533/04, *Mamidakis t. Griekenland*, §§ 44-45.

¹⁶ GwH 7 juni 2007, nr. 81/2007, B.9.3.

¹⁷ Bijv. GwH 6 februari 2020, nr. 20/2020, B.5.1; GwH 23 april 2020, nr. 55/2020, B.7.1.

een tenuitvoerlegging. Het uitstel laat inzonderheid verhoppen dat de dader niet zal recidiveren omdat hij anders het risico loopt dat het uitstel zou worden herroepen.¹⁸

Weliswaar kan de wetgever de mogelijkheid tot het uitstel van tenuitvoerlegging laten afhangen van een drempel op grond van de zwaarte van de inbreuk en het uitstel afhankelijk stellen van de ernst van de feiten en hun gevolgen.¹⁹ Zoals vastgesteld *sub* 10, biedt het voorontwerp evenwel onvoldoende garanties dat alleen zware misdrijven van de mogelijkheid tot het verlenen van uitstel van tenuitvoerlegging worden uitgesloten.

12. In zoverre de ontworpen regeling de mogelijkheid voor de rechter uitsluit om rekening te houden met de financiële precaire situatie van de beklaagde, en hem dus niet enkel niet verplicht tot het rekening houden met de financiële draagkracht, maar hem verbiedt rekening te houden met de financiële precaire situatie van de beklaagde, én de rechter de mogelijkheid ontnemt om uitstel van de tenuitvoerlegging van de straf te bevelen, moet de regeling worden geacht een kennelijk onredelijke beperking van de beoordelingsvrijheid van de strafrechter in te houden. Het is immers niet uitgesloten dat de gestrengheid waartoe de rechter verplicht wordt het hem onmogelijk maakt een beslissing te nemen die in overeenstemming is met de evenredigheid van de straffen, dat als beginsel integraal deel uit maakt van ons rechtssysteem.

Artikelsgewijze opmerkingen

Artikel 4

13. Het huidige artikel 451 WIB 1992 verwijst naar het verleiden van getuigen, deskundigen of tolken tot het afleggen van een valse getuigenis of valse verklaring. In de Franse tekst wordt verwezen naar “celui qui subornera”.

In het ontworpen artikel 451 WIB 1992 wordt in de Nederlandse tekst de verwijzing naar “het verleiden” vervangen door een verwijzing naar “het omkopen” van getuigen, deskundigen of tolken, waarop de artikelen 622 tot 625 van het ‘ontworpen Strafwetboek’ van toepassing worden gemaakt. De Franse tekst gebruikt nog steeds de term “suborner”.

In de Nederlandse tekst van die artikelen van het ontworpen Strafwetboek is sprake van “het verleiden” tot een valse getuigenis of verklaring. Aangezien bovendien de Nederlandse term “omkopen” in het Strafwetboek, ook in het ontworpen Strafwetboek, een specifieke betekenis heeft, moet in de Nederlandse tekst van het ontworpen artikel 451 WIB 1992 het woord “omkoopt” worden vervangen door “verleidt”.

¹⁸ GwH 23 juni 2022, nr. 84/2022, B.5.

¹⁹ GwH 23 juni 2022, nr. 84/2022, B.6 en B.8.

Artikel 10

14. In artikel 10 van het voorontwerp wordt in de Nederlandstalige versie verkeerdelijk verwezen naar de wet van 20 september 2021. Dit moet 20 september 2012 zijn.

Artikel 13

15. Het is niet nodig en eerder verwarrend het opschrift van artikel 636 OSw te vermelden.

Artikel 24

16. Artikel 24 van het voorontwerp stelt de inwerkingtreding vast op dezelfde dag als het “nieuw Strafwetboek”. Mede rekening houdend met hetgeen hierboven is opgemerkt in verband met het zogenaamde “nieuw Strafwetboek”, zal in deze bepaling een precieze verwijzing moeten worden opgenomen naar de wet die het strafwetboek zal vervangen door een nieuw Strafwetboek, en meer bepaald naar de bepaling daarin inzake de inwerkingtreding.

*

PORTÉE DE L'AVANT-PROJET

1. L'avant-projet de loi soumis pour avis a pour objet d'adapter le droit pénal fiscal spécial au « nouveau Code pénal ».

Le titre 2 de l'avant-projet modifie le Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 1992). Ce titre est divisé en deux chapitres, le chapitre 1^{er} adaptant les renvois au « Livre II » du Code pénal et le chapitre 2 visant l'adaptation du droit pénal fiscal spécial consécutivement au nouveau « livre 1^{er} » du Code pénal.

Le titre 3 de l'avant-projet modifie le Code de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : le Code de la TVA). Ce titre est à son tour divisé en deux chapitres, le chapitre 1^{er} adaptant les renvois au « Livre II » du Code pénal et le chapitre 2 ayant pour objet d'adapter le droit pénal fiscal spécial consécutivement au nouveau « livre 1^{er} » du Code pénal.

L'article 24 de l'avant-projet fixe l'entrée en vigueur à la même date que le « nouveau Code pénal ».

EXAMEN DU TEXTE

Observations générales : articulation avec le « Code pénal en projet »

2. L'avant-projet vise à adapter le droit pénal fiscal, réglé dans le CIR 1992 et le Code de la TVA, au « nouveau Code pénal ».

Or, il n'existe pas de « nouveau Code pénal ». Il ressort implicitement du dossier de législation et de l'avant-projet que les auteurs se basent sur des avant-projets de loi contenant un nouveau livre 1^{er} (et non : livre I^{er}) et livre 2 (et non : livre II) du Code pénal. Le Conseil d'État a donné, le 3 avril 2023, l'avis 71.935/1 sur un avant-projet de livre 1^{er} du Code pénal¹. Un avant-projet de livre 2 du Code pénal est actuellement soumis à l'avis de la section de législation sous le numéro 72.477/3².

Ainsi, le « nouveau Code pénal » auquel renvoie l'avant-projet n'a pas encore été soumis à la Chambre des représentants, et encore moins adopté par le législateur. Aussi convient-il de renvoyer à un « Code pénal en projet (PCpén) ».

¹ Après les avis C.E. 60.893/3 du 27 mars 2017 'sur un avant-projet de 'Code pénal – Livre Premier' et 64.126/1 du 23 novembre 2018 sur un avant-projet de 'Code pénal – Livre Premier (article 34)', qui ont été donnés sur des versions antérieures du livre 1^{er} du Code pénal.

² Une version antérieure du Livre 2 du Code pénal a fait l'objet de l'avis du Conseil d'État 64.121/1 du 23 novembre 2018 sur un avant-projet de loi 'Code pénal – Livre 2'.

Les adaptations du droit pénal fiscal spécial au « Code pénal en projet » ainsi que les renvois qui y sont faits, sont par conséquent très prématurés. Étant donné qu'il est très probable que des modifications seront encore apportées aux avant-projets précités contenant les livres 1^{er} et 2 C. pén., notamment, à n'en pas douter, à la numérotation des articles, on n'aperçoit pas la raison pour laquelle on soumet d'ores et déjà un avant-projet qui adapte le droit pénal fiscal au « Code pénal en projet ». Il convient en outre de souligner à cet égard qu'aux termes de l'article 167 de l'avant-projet 71.935/1, le Code pénal en projet n'entrera en vigueur que deux ans après le jour de sa publication au *Moniteur belge*, de sorte que le législateur disposera d'un délai suffisant pour adapter d'autres législations au nouveau code.

Dans la mesure où l'avant-projet contient des références formelles au « Code pénal en projet », une réserve doit être formulée, tant en ce qui concerne l'avant-projet qu'en ce qui concerne l'examen de ce dernier par le Conseil d'État, l'exactitude des références ne pouvant être établie avec certitude.

3. L'avant-projet contient également des adaptations de fond qui alignent le droit pénal fiscal sur le « Code pénal en projet » ou qui introduisent précisément des dispositions s'écartant du nouveau droit pénal général en projet.

Toutefois, force est de constater que l'avant-projet comporte des adaptations qui sont formulées comme rendant inapplicables des règles du Code pénal en projet, mais qui peuvent également être considérées comme rendant inapplicables des règles existantes.

Ainsi, les articles 7 et 19 de l'avant-projet déclarent les dispositions du livre 1^{er} du Code pénal en projet applicables aux infractions au CIR 1992 et au Code de la TVA.

En sont exclus les articles 52, § 2, et 55, alinéa 3, PCpén. Ces dispositions du PCpén concernent l'obligation ou la possibilité pour le juge pénal de tenir compte de la capacité financière et de la situation sociale du prévenu. À cet égard, on rappellera que les articles 163 et 195, alinéas 2 et 6, actuels du Code d'instruction criminelle contiennent déjà des dispositions partiellement correspondantes.

Par ailleurs, les articles 64 et 65 PCpén sont déclarés inapplicables aux peines d'amende. Ces dispositions permettent au juge pénal d'ordonner la suspension du prononcé de la condamnation, ainsi que de surseoir à l'exécution des peines qu'il prononce. À cet égard aussi, on rappellera que, pour l'heure, la loi du 29 juin 1964 'concernant la suspension, le sursis et la probation' s'applique au juge pénal.

Sans préjudice des observations formulées ci-après, on n'aperçoit pas pourquoi l'entrée en vigueur des règles visées devrait être liée à celle d'un nouveau Code pénal. Compte tenu de la structure de l'avant-projet, le Conseil d'État examine néanmoins ces dispositions au regard du Code pénal en projet (voir les observations générales formulées aux points 5 à 12).

4. En outre, le Conseil d'État, section de législation, examine la cohérence interne de l'avant-projet avec le Code pénal en projet, en se fondant sur les choix de fond inscrits dans les projets de loi mentionnés au point 2. Sur ce point, on peut formuler les observations suivantes.

4.1. Le livre 1^{er}, en projet, du Code pénal ne fait plus mention des « complices », mais opère une distinction entre auteurs et participants. L'article 450*bis*, alinéa 3, CIR 1992, en projet à l'article 6 de l'avant-projet, sera adapté en conséquence.

Le livre 1^{er}, en projet, C. pén. énonce également la règle en vertu de laquelle la tentative d'infraction est en principe toujours punissable en ce qui concerne les infractions intentionnelles (article 9 PCpén). La tentative punissable est punie d'une peine du niveau de peine immédiatement inférieur à celui prévu pour l'infraction consommée. En ce qui concerne les infractions intentionnelles, il n'est donc nul besoin d'ériger expressément la tentative en infraction pénale. À l'article 451 CIR 1992, en projet à l'article 4 de l'avant-projet, on supprimera donc les mots « ou tentera de suborner »³.

4.2. L'article 9, b), de l'avant-projet dispose que la fraude informatique visée à l'article 455 PCpén est assimilée à un faux en écritures pour l'application de l'article 450 CIR 1992.

Cette disposition en projet repose cependant sur une lecture erronée des dispositions du PCpén. En effet, le Code pénal en projet contient un article 418 qui incrimine « le faux en écritures ou sur d'autres supports durables et l'usage de faux ». Il ressort de la formulation de cet article ainsi que de son commentaire détaillé que cette incrimination vise expressément aussi le faux en informatique. Par contre, la fraude informatique visée à l'article 455 PCpén est une forme spécifique de dol, visant à obtenir un avantage économique illicite.

Pour être conforme au Code pénal en projet, l'article 450 CIR 1992 doit donc être réécrit de manière à faire référence au faux en écritures ou sur d'autres supports durables, et à l'usage de faux, visés à l'article 418 PCpén.

4.3. L'article 8, c), de l'avant-projet insère un nouvel alinéa dans l'article 449 du CIR 1992 sur la base duquel, en cas de réalisation d'un avantage patrimonial substantiel, l'amende est fixée conformément à l'article 55, alinéa 1^{er}, PCpén à une somme correspondant au maximum au triple de la valeur de l'avantage patrimonial, sans maximum. L'article 15, c), de l'avant-projet apporte une adaptation similaire à l'article 73 du Code de la TVA.

Il a été demandé au délégué d'expliquer ce qu'il y a lieu d'entendre par un « avantage patrimonial substantiel » :

« Deze term is overgenomen uit het gemeen strafrecht met de bedoeling dat deze dezelfde draagwijdte heeft als in het gemeen strafrecht. Indien de betekenis van dit begrip niet duidelijk is, dient dit in het gemeen strafrecht te worden verduidelijkt.

³ Sans préjudice de l'observation formulée au point 13 au sujet du terme « subornation ».

In de memorie van het gemeen strafrecht wordt het volgende vermeld:

‘Bovenop de verbeurdverklaring lijkt het pertinent om precies diegene die op winstbejag uit was bij het plegen van het misdrijf op significante wijze financieel te straffen, niet enkel door het ongeoorloofde voordeel terug te vorderen maar ook door hem te veroordelen tot de betaling van het tweevoud of het drievoud van dat voordeel.

In dat soort straf is reeds voorzien in artikel 40, § 6, van de wet van 2 augustus 2002 betreffende het toezicht op de financiële sector en de financiële diensten, op grond waarvan het misdrijf van voorkennis wordt bestraft en waaraan dit ontworpen artikel is ontleend. Die bepaling voorziet erin dat de overtreder, bovenop de gevangenisstraf en de geldboete, kan worden veroordeeld tot betaling van een som die overeenstemt met maximaal het drievoud van het bedrag van het vermogensvoordeel dat hij rechtstreeks of onrechtstreeks uit de overtreding heeft behaald, waarbij die som wordt geïnd als een geldboete.

De ontworpen bepaling is van een meer algemene strekking en voorziet in de mogelijkheid om elk van de daders van of deelnemers aan een misdrijf te veroordelen tot betaling van een som die overeenstemt met maximaal het drievoud van de waarde van het vermogensvoordeel dat de dader of de daders rechtstreeks of onrechtstreeks uit het misdrijf hebben behaald of hoopten te behalen.

Net als voor de geldboete is bepaald dat voor de natuurlijke persoon het bedrag van de geldstraf wordt vastgesteld in verhouding tot zijn financiële draagkracht en zijn sociale toestand.. Dit geldt ook voor de rechtspersoon. Aangezien zij een facultatief karakter heeft, komt het opleggen van deze straf slechts als gepast voor indien de beklaagde over een zekere financiële draagkracht beslist. Deze straf betreft zo in de eerste plaats bemiddelde beklaagden die getracht hebben zich te verrijken door het plegen van misdrijven (‘witteboordencriminaliteit’).

De ontworpen bepaling is van toepassing op alle misdrijven die een voordeel kunnen genereren. Zij heeft betrekking op elke vorm van rechtstreeks of onrechtstreeks vermogensvoordeel dat is behaald uit het misdrijf. Dit omvat alle vormen van vermogensvoordelen, met inbegrip van de ontwijking van een schuld. Zoals ook vandaag reeds met betrekking tot de verbeurdverklaring, moet de bodemrechter het bedrag van het uit het misdrijf behaalde of verwachte vermogensvoordeel soeverein beoordelen in feite.’

Uit de memorie blijkt dat strafrechter het vermogensvoordeel in feite moet beoordelen, en dus ook of het voordeel substantieel genoeg is om de geldboete tot drie keer het vermogensvoordeel op te leggen, rekening houdend met alle elementen uit het dossier dat het openbaar ministerie heeft voorgelegd en het tegensprekelijk debat hierover ».

L’exposé des motifs auquel se réfère le délégué est celui de l’article 55 du livre 1^{er}, en projet, du Code pénal (71.935/1). L’exigence d’un avantage patrimonial substantiel ne figure nulle part à l’article 55 PCpén et celui-ci fait uniquement référence à un « avantage patrimonial ». Il ressort de la réponse du délégué que l’intention n’est pas que le terme figurant à l’article 449, alinéa 3, en projet, CIR 1992 ait une portée différente de celle qu’il a en droit pénal commun. Le mot « substantiel » doit donc être supprimé.

4.4.1. Les articles 8 à 11, 15 à 18, et 21 à 23 de l’avant-projet prévoient de convertir les peines existantes du CIR 1992 et du Code de la TVA en une répartition en niveaux de peine telle qu’elle est prévue dans le livre 1^{er}, en projet, C. pén.

Selon l'exposé des motifs de l'avant-projet, « [l]es règles de l'article 78 du Code pénal ont été pleinement appliquées à cet égard ». Strictement parlant, l'adaptation expresse de la loi pénale spéciale (en l'occurrence, le CIR 1992 et le Code de la TVA) n'est pas nécessaire, l'article 78 PCpén précisant de quelle manière les dispositions pénales existantes doivent être lues. Toutefois, dans un souci de sécurité juridique et de clarté, il est recommandé de suivre le procédé choisi et d'adapter expressément et formellement les lois pénales spéciales à la nouvelle répartition en niveaux de peine.

Cependant, les dispositions en projet n'appliquent pas « pleinement » les règles de l'article 78 PCpén. Dès lors que les « amendes minimales et maximales existantes [majorées des décimes additionnels] en droit pénal fiscal sont plus élevées que les amendes prévues aux articles 38 (peine principale pour les personnes morales) et 52, paragraphe 1 du Code pénal », l'avant-projet inscrit ces amendes plus élevées dans les dispositions concernées.

Il va de soi que le législateur peut choisir de déroger à d'autres dispositions légales, en l'occurrence celles figurant dans le Code pénal en projet.

On notera néanmoins qu'aux termes de l'exposé des motifs du livre 1^{er}, en projet, C. pén., l'intention expresse du législateur semble être « l'élaboration d'un Code précis, cohérent et simple ». Ce sont précisément les règles existantes relatives à l'amende comme peine accessoire qui sont qualifiées de problématiques, et afin de rendre les règles relatives à l'amende comme peine accessoire plus précises, plus cohérentes et plus simples, il est donc proposé de fixer les montants des amendes en fonction du niveau de la peine principale prononcée. En outre, l'exposé des motifs de l'avant-projet contenant un nouveau livre 1^{er} C. pén. (71.935) précise :

« En ce qui concerne le montant de l'amende, on doit constater qu'à l'heure actuelle, il existe une grande diversité dans le Code pénal. Ainsi il y a dans le Livre II des amendes de 500.000 euros (4.000.000 euros après application des décimes additionnels), par exemple, pour les infractions liées à l'état de faillite. A l'opposé, une amende de maximum 100 euros peut être prévue, par exemple, en cas de coups et blessures simples. Concernant les infractions pour lesquelles des montants très importants d'amende sont prévus comme peine accessoire, on doit constater qu'il s'agit d'infractions qui peuvent générer des bénéfices financiers importants pour leur auteur, notamment par exemple, en cas d'infractions liées à l'état de faillite, de faux informatique, de l'exploitation de la prostitution de mineurs, de traite des êtres humains, d'abus de biens sociaux... Pour ces infractions, il n'est plus impératif de prévoir des amendes très élevées pour prévenir la commission de ces faits et priver l'auteur du bénéfice retiré de l'infraction, dès lors que le projet introduit la peine pécuniaire fixée en fonction du profit escompté ou retiré de l'infraction (art. [55] du projet). Cette nouvelle peine permet comme une 'peine en miroir' de l'infraction de sanctionner l'auteur sur le plan financier en proportion avec les avantages qu'il a retiré[s] ou qu'il espérait retirer de l'infraction (le cas échéant, ce montant peut être supérieur au montant actuel de l'amende). Le montant du bénéfice escompté ou obtenu de l'infraction ne doit pas être répercuté une nouvelle fois sur le montant de l'amende prononcée à titre de peine accessoir[e] ».

Le législateur peut certes déroger au choix, comme l'indique également le même exposé des motifs :

« De plus, il faut souligner que le législateur peut déroger si nécessaire, dans le livre 2 ou dans les lois particulières, aux montants d'amende maxima et minima prévus

comme peine accessoire par la disposition en projet. Par conséquent, un affinement des montants est encore possible si nécessaire ».

4.4.2. Eu égard à ces principes, il convient de vérifier la portée précise des dispositions en projet.

i) Les peines de niveau 2 ou de niveau 3 infligées impliquent que les peines principales prévues à l'article 36 PCpén peuvent être infligées aux personnes physiques. Ces peines principales ne comprennent pas d'amendes. Sur la base de l'article 52, § 1^{er}, PCpén, des amendes peuvent en outre être prononcées comme peine accessoire. Dans le Code pénal en projet, ces amendes ne peuvent donc être infligées qu'accessoirement à la peine principale, et non plus seules. Cette peine accessoire pour les personnes physiques comprend, si la peine principale est une peine de niveau 3, une amende de 200 à 10 000 euros, et si la peine principale est une peine de niveau 2, une amende de 200 à 5 000 euros.

En s'écartant de l'article 52, § 1^{er}, PCpén, l'avant-projet prévoit une majoration très importante des amendes accessoires par comparaison avec l'avant-projet de Code pénal. L'amende minimale passe de 200 euros à 2 000 euros, l'amende maximale, respectivement de 5 000 euros et 10 000 euros à 4 000 000 euros. La question se pose de savoir si ce procédé se concilie avec les principes de l'avant-projet de Code pénal, et en particulier avec la possibilité qui y est prévue et que confirme expressément l'avant-projet d'infliger une peine pécuniaire en fonction du profit escompté ou obtenu de l'infraction.

ii) À l'égard des personnes morales, l'article 38 PCpén prévoit des peines principales de niveau 2 et de niveau 3. Ces peines principales comprennent notamment les amendes, respectivement de 20 000 à 360 000 euros, et de 360 000 à 600 000 euros.

Toutefois, en disposant dans les articles en projet que les amendes minimales et maximales plus élevées s'appliquent « par dérogation aux articles 38 et 52, § 1^{er} », l'avant-projet ne précise pas avec suffisamment de clarté si ces plafonds s'appliquent ou non tant aux peines principales qu'aux peines accessoires. Ce flou dans l'avant-projet nuit non seulement à la sécurité juridique, mais se concilie en outre difficilement avec le principe de l'avant-projet du livre 1^{er} C. pén. visant à délimiter clairement les peines principales et les peines accessoires.

iii) Le choix de l'avant-projet de recourir à la répartition des peines du Code pénal en projet, d'une part, mais d'y déroger drastiquement pour fixer les plafonds des amendes, d'autre part, emporte que le dispositif en projet s'inscrit aussi difficilement dans l'économie du Code pénal en projet.

Ainsi, en vertu de l'article 449, alinéa 1^{er}, en projet, CIR 1992, une peine principale de niveau 2 doit être infligée aux personnes morales. L'article 38, alinéa 8, PCpén dispose qu'« en cas d'admission de circonstances atténuantes, la peine de niveau 2 est remplacée par une des peines de niveau 1 ». On n'aperçoit pas si cet abaissement du niveau de peine doit également être appliqué en droit pénal fiscal, ou si en cas d'admission de circonstances atténuantes, la fourchette plus large prévue dans l'avant-projet continue à s'appliquer.

La question de l'articulation entre la répartition en niveaux de peine et la dérogation inscrite dans l'avant-projet, se pose de manière comparable en cas de tentative punissable (article 9 PCpén).

4.4.3. Les auteurs de l'avant-projet vérifieront donc s'il est encore nécessaire et justifié de prévoir des amendes maximales très élevées, compte tenu du Code pénal en projet, et tout particulièrement de la nouvelle peine prévue à l'article 55 PCpén. Si les auteurs optent néanmoins pour les plafonds dérogatoires, on vérifiera s'il n'y a pas lieu d'établir une distinction entre les peines principales en ce qui concerne les personnes morales et les peines accessoires en ce qui concerne les personnes physiques. L'avant-projet devra également préciser comment s'articulent les plafonds avec les niveaux de peine du Code pénal en projet et les règles relatives aux circonstances atténuantes et à la tentative que ce dernier contient.

Observation générale : limitation des possibilités de décision du juge pénal

5. L'article 7 et l'article 19 de l'avant-projet modifient respectivement l'article 457 du CIR 1992 et l'article 73quinquies du Code de la TVA. Le paragraphe 1^{er}, alinéa 1^{er}, de ces articles rend chaque fois applicable le livre 1^{er} du Code pénal aux infractions énumérées dans le CIR 1992 et le Code de la TVA.

5.1. Les articles 52, § 2, et 55, alinéa 3, PCpén ne s'appliquent toutefois pas.

L'article 52, § 2, PCpén visé s'énonce comme suit :

« Lorsqu'il prononce une peine d'amende, le juge tient compte, pour la détermination de son montant, des éléments invoqués par le prévenu eu égard à sa capacité financière et à sa situation sociale.

Le juge peut prononcer une peine d'amende inférieure au minimum légal, si le prévenu soumet un document quelconque apportant la preuve de sa situation financière précaire.

Le juge peut décider du fractionnement du paiement de l'amende lorsque les circonstances de la cause le justifient ».

Il s'agit en l'occurrence d'une amende à titre de peine principale et de peine accessoire.

L'article 55, alinéa 3, du livre 1^{er} du Code pénal en projet contient une disposition similaire à l'article 52, § 2, alinéa 1^{er}, PCpén.

5.2. L'article 457, § 1^{er}, alinéa 2, en projet, du CIR 1992 et l'article 73quinquies, § 1^{er}, alinéa 2, en projet, du Code de la TVA déclarent également inapplicables aux peines d'amende les dispositions des articles 64 et 65 PCpén relatives à la suspension de la condamnation et au sursis à l'exécution. Lorsqu'il prononce une peine d'emprisonnement, le juge pénal peut toutefois encore décider de la suspension et du sursis.

6. On n'aperçoit pas clairement la portée des articles 7 et 19 de l'avant-projet.

En effet, on n'aperçoit pas quelle est précisément la conséquence de l'exclusion de l'application des articles 52, § 2, et 55, alinéa 3, PCpén sur l'obligation, imposée au juge par les articles précités, de tenir compte de la capacité financière et de la situation sociale du prévenu.

Soit la disposition a pour objet de ne pas permettre au juge de tenir compte de ces éléments, soit elle a pour but de ne pas le contraindre à prendre ces éléments en considération.

L'exposé des motifs de l'avant-projet donne l'impression de viser la première hypothèse. En effet, on peut y lire que « [l]a prise en compte de la capacité financière de la personne ne peut s'appliquer en droit fiscal car la fraude fiscale a été commise avec l'intention de nuire, et pour s'enrichir personnellement au détriment de la collectivité. De plus, compte tenu de la loi *Una Via*, seules les fraudes fiscales graves seront portées devant le juge pénal. (...) [U]n manque de capacité financière est en principe la conséquence directe du fait que le contribuable a organisé lui-même son insolvabilité ».

La lecture selon laquelle le juge ne peut pas tenir compte de la capacité financière et de la situation sociale du prévenu est par ailleurs confirmée par le fait que la possibilité, prévue aux alinéas 2 et 3 de l'article 52, § 2, PCpén, pour le juge de tenir compte de la situation financière précaire ou d'opter pour le fractionnement de l'amende, est elle aussi exclue, de même que la possibilité pour le juge d'ordonner la suspension ou le sursis.

7. Selon la jurisprudence de la Cour constitutionnelle, une différence de traitement n'est compatible avec le principe constitutionnel d'égalité et de non-discrimination que si cette différence repose sur un critère objectif et est raisonnablement justifiée. L'existence d'une telle justification doit s'apprécier en tenant compte du but et des effets de la mesure concernée ainsi que de la nature des principes en cause ; le principe d'égalité et de non-discrimination est violé lorsqu'il n'existe pas de rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé ⁴.

8. Sous la réserve qu'il ne peut prendre une mesure manifestement déraisonnable, le législateur démocratiquement élu peut vouloir déterminer lui-même la politique répressive et exclure ainsi le pouvoir d'appréciation du juge ⁵. Cette politique englobe l'appréciation de la gravité

⁴ Jurisprudence constante de la Cour constitutionnelle. Voir par exemple : C.C., 17 juillet 2014, n° 107/2014, B.12 ; C.C., 25 septembre 2014, n° 141/2014, B.4.1 ; C.C., 30 avril 2015, n° 50/2015, B.16 ; C.C., 18 juin 2015, n° 91/2015, B.5.1 ; C.C., 16 juillet 2015, n° 104/2015, B.6 ; C.C., 16 juin 2016, n° 94/2016, B.3 ; C.C., 18 mai 2017, n° 60/2017, B.11 ; C.C., 15 juin 2017, n° 79/2017, B.3.1 ; C.C., 19 juillet 2017, n° 99/2017, B.11 ; C.C., 28 septembre 2017, n° 104/2017, B.8 ; C.C., 3 février 2022, 11/2022, B.6 ; C.C., 10 février 2022, n° 25/2022, B.9.3 ; C.C., 22 septembre 2022, n° 109/2022, B.15.1.

⁵ Par exemple, C.C., 6 février 2020, n° 20/2020, B.4.3 ; C.C., 23 avril 2020, n° 56/2020, B.5.3.

d'un manquement et la sévérité avec laquelle ce manquement peut être puni, y compris les possibilités d'individualisation de la peine ⁶.

Il revient dès lors au législateur d'apprécier s'il est souhaitable de contraindre le juge à la sévérité quand une infraction nuit particulièrement à l'intérêt général, spécialement dans une matière qui donne lieu à une fraude importante ⁷ ou à un préjudice considérable pour l'ordre socio-économique ⁸. Cette sévérité doit s'apprécier dans son ensemble, au regard des différents éléments du régime répressif créé ⁹. Cette sévérité peut concerner non seulement le niveau de la peine pécuniaire, mais aussi la faculté offerte au juge de surseoir à l'exécution de la sanction pénale ¹⁰.

Le législateur peut limiter le pouvoir d'appréciation du juge. Le législateur a toutefois opté à diverses reprises pour l'individualisation des peines, notamment en abandonnant au juge le choix quant à la sévérité de la peine, en lui permettant de tenir compte de circonstances atténuantes qui l'autorisent à infliger une peine inférieure au minimum légal et en l'autorisant à accorder des mesures de sursis ¹¹ et de suspension du prononcé ¹².

Le principe de la proportionnalité des peines fait partie intégrante de notre système juridique qui, en règle, permet au juge de choisir la peine entre un minimum et un maximum, de tenir compte de circonstances atténuantes et d'ordonner le sursis et la suspension du prononcé, le juge pouvant ainsi individualiser la peine dans une certaine mesure, en infligeant celle qu'il estime proportionnée à l'ensemble des éléments de la cause ¹³.

Si, comme il est indiqué, c'est au législateur qu'il appartient d'apprécier s'il est souhaitable de contraindre le juge à la sévérité quand une infraction nuit particulièrement à l'intérêt général, il convient toutefois de vérifier si son choix n'est pas manifestement déraisonnable ¹⁴.

9. Il a été demandé au délégué d'expliquer les exclusions :

« De bestraffing van misdrijven is gericht op de bescherming van de maatschappij. Men wil enerzijds de daders straffen en anderzijds personen ontraden om misdrijven te plegen. Het ontnemen van de vermogensvoordelen verkregen uit het misdrijf is eveneens een straf om te voorkomen dat het plegen van een misdrijf 'lonend' zou zijn.

In het geval van fiscale fraude dient eveneens in rekening te worden genomen dat de financiële belangen van de Staat en van de gemeenschap in haar geheel ernstig worden

⁶ Par exemple, C.C., 23 mars 2023, n° 50/2023, B.21.

⁷ Par exemple, C.C., 7 juin 2007, n° 81/2007, B.4.3 ; C.C., 22 septembre 2022, n° 114/2022, B.7.2 ; C.C., 9 février 2023, n° 20/2023, B.7.2.

⁸ Par exemple, C.C., 23 juin 2022, n° 84/2022, B.7.1.

⁹ Par exemple, C.C., 22 décembre 2022, n° 170/2022, B.24.1.

¹⁰ Par exemple, C.C., 23 juin 2022, n° 84/2022, B.7.1.

¹¹ Par exemple, C.C., 14 octobre 2021, n° 143/2021, B.3.3.

¹² Par exemple, C.C., 22 septembre 2022, n° 114/2022, B.7.2 ; C.C., 9 février 2023, n° 20/2023, B.7.2.

¹³ Par exemple, C.C., 22 décembre 2022, n° 170/2022, B.24.2.

¹⁴ Par exemple, C.C., 22 décembre 2022, n° 170/2022, B.24.3.

geschaad. Er is niet enkel de verrijking van de fiscale fraudeur, maar ook de verarming van de gemeenschap.

Bij de beoordeling van het gelijkheidsbeginsel dient in acht te worden genomen dat door het Una Via beginsel enkel de gevallen van ernstige fiscale fraude voor de strafrechter worden gebracht, en niet alle misdrijven, zoals in het gemeen strafrecht.

In het systeem is dus al een zeer zware filter ingebouwd, die ervoor zorgt dat enkel de ernstige fraude voor de strafrechter wordt gebracht. De criteria voor ernstige fiscale fraude zijn vastgelegd bij Koninklijk Besluit van 9 februari 2020. Het gaat om de volgende vier niet-cumulatieve criteria:

- De feiten kenmerken zich door zowel het ernstig als het georganiseerd karakter ervan;
- Er zijn ernstige aanwijzingen dat de feiten samenhangend zijn met gemeenrechtelijke misdrijven met een ernstig financieel, economisch, fiscaal of sociale component of ernstige elementen van corruptie;
- Voor het onderzoek naar de feiten moeten er gerechtelijke opsporingshandelingen, die een dwangmaatregel inhouden, worden uitgevoerd;
- Er zijn ernstige aanwijzingen dat de feiten dienen ter financiering van de activiteiten van een terroristische groep of criminele organisatie.

Het eerste criterium wordt verder gedefinieerd:

- Georganiseerd: ‘veronderstelt het gebruik van complexe constructies of mechanismen, eventueel met een internationale dimensie.’
- Ernstig: de ernst van de gemelde feiten viseert onder andere belastingplichtigen die moedwillig herhaaldelijk of meervoudige inbreuken plegen op de belastingwetten en de ter uitvoering ervan genomen besluiten. Feiten kunnen ook ernstig worden beschouwd wanneer de fraude wordt begaan met aanmaak of gebruik van valse stukken, of wanneer het bedrag van de handeling een aanzienlijke omvang kent of abnormaal karakter vertoont.

De filter van de ernst van de zaak, die niet in het gemeen strafrecht bestaat, en ook de aantasting van de financiële belangen van de gemeenschap verantwoorden de uitsluiting van de toepassing van opschorting en uitstel.

De criteria voor de ernstige fiscale fraude focussen zich op bewust gecreëerde structuren, die een hele tijd duren en samengaan met valsheid in geschrifte en informaticafraude. Deze misdrijven zijn gericht op persoonlijke verrijking te nadele van de gemeenschap.

Overigens mag hier niet uit het oog verloren worden dat fiscale fraude slechts mogelijk is wanneer men inkomsten genereert die niet aangegeven worden. Bijgevolg is een gebrekkige financiële draagkracht in principe het directe gevolg van het feit dat de belastingplichtige zich onvermogen heeft gemaakt.

Aangezien in regel enkel de ernstig fiscale fraude, al dan niet georganiseerd door de strafrechter wordt beoordeeld, dient omwille van een coherent rechtssysteem de toepassing van vermindering van geldboetes om rekening te houden met de financiële draagkracht in fiscale zaken niet van toepassing te zijn. Immers dient het strafrecht in regel strenger te zijn dan het administratief recht, aangezien het strafrecht enkel de zwaarste gevallen zal bestraffen ».

Et encore aussi :

« In het gemeen strafrecht, waarbij alle gevallen door de strafrechter van zeer kleine feiten en eerste overtredingen tot de zeer ernstige delicten volgens dezelfde procedure en voor dezelfde rechtbank worden behandeld, is de opschorting van de straf een middel om de betrokkene voor kleinere feiten, de uitlokking, de verleiding van het moment (eerste keer een winkeldiefstal) of eerste overtreding toch te straffen als signaal, maar waarbij de straf geheel of gedeeltelijk niet moet worden uitgevoerd als gedurende een vooraf opgelegde periode geen nieuwe feiten worden gepleegd.

Bij de beoordeling van dit beginsel dient in acht te worden genomen dat door het Una Via beginsel enkel de gevallen van ernstige fiscale fraude voor de strafrechter worden gebracht, en niet alle misdrijven, zoals in het gemeen strafrecht.

Het is ook maatschappelijk niet wenselijk om iemand die ernstige fiscale fraude heeft gepleegd met de oprichting van complexe structuren en die zichzelf te nadele van de gemeenschap heeft verrijkt te veroordelen tot een geldboete met uitstel als hij bijvoorbeeld binnen een periode van vijf jaar niet opnieuw veroordeeld wordt voor fiscale fraude. De complexiteit in de praktijk van constructies in verband met fiscale fraude zorgt ervoor dat de onderzoeken al vele jaren (langer dan vijf jaar) in beslag nemen en dat het opleggen van probatievoorwaarden gekoppeld aan een termijn nooit in verhouding kan staan tot de gepleegde feiten van ernstige fiscale fraude. Het betreft duidelijk geen mineure feiten waarvan een strafrechter omwille van clementieredenen van 'eerste keer', 'uitlokking', 'verleiding door omstandigheden' een uitstel zou toekennen.

De gevallen die in het gemeen recht dus voor een opschorting of uitstel in aanmerking komen vallen duidelijk niet de criteria van het KB van 9 februari 2020. Het zijn niet de gewone eenvoudige overtredingen van een gewone burger (werknemer die zijn aangifte te laat ingediend heeft) die voor de strafrechter zullen worden gebracht ».

Le délégué a encore indiqué :

« De ernstige fiscale fraude betreft meestal bewust gecreëerde structuren, die een hele tijd duren en samengaan met valsheid in geschrifte en informaticafraude. Dit zijn geen kleine misdrijven van het moment zelf die bij een eerste bestraffing in het gemeen strafrecht nog voor opschorting of uitstel in aanmerking zouden komen ».

10.1. Bien qu'il existe effectivement un filtre devant assurer que seules les infractions fiscales les plus graves soient portées devant le juge pénal, force est de constater que les conditions énoncées dans l'arrêté royal du 9 février 2020 'portant exécution de l'article 29, § 4, du Code d'Instruction Criminelle', qui sont utilisées pour opérer la distinction, n'offrent aucune certitude quant à la nature de l'infraction.

Ainsi, il suffit qu'il existe des indices sérieux que les faits soient connexes à des infractions de droit commun comportant un volet financier, économique, fiscal ou social grave ou des éléments sérieux de corruption. Même si l'existence d'"indices sérieux" est requise, la gravité de l'infraction n'est pas encore irrévocablement établie au moment où l'affaire est portée devant le juge pénal.

Il ne peut donc être exclu que des peines plus légères puissent aussi être infligées et qu'il y ait des cas où le juge pénal jugerait nécessaire de tenir compte de la situation financière du prévenu. Il n'est donc pas exclu *a priori* qu'en cas d'infractions fiscales punies par la voie pénale, le juge pénal décide d'appliquer une réduction, en tenant compte de la situation financière du prévenu.

10.2. Exclure la possibilité pour le juge de tenir compte de la capacité financière et de la situation sociale, comporte le risque que celui-ci doive infliger une amende qui porterait une atteinte telle à la situation financière de la personne « qu'elle constituerait une mesure disproportionnée au but légitime qu'elle poursuit, entraînant une violation du droit de propriété, garanti par l'article 1^{er} du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme (Cour eur. D.H., 11 janvier 2007, *Mamidakis c. Grèce*)^[15]. Une disposition qui ne permet pas au juge d'éviter une violation de cette disposition, méconnaît le droit à un procès équitable garanti par l'article 6.1 de la Convention européenne des droits de l'homme »¹⁶.

Au vu de ce qui précède, une violation de l'article 6.1 C.E.D.H. ne peut être exclue même si le juge pénal peut répartir la peine entre une peine maximale et une peine minimale, mais n'est pas autorisé à tenir compte de la situation financière du prévenu ni ne peut ordonner le fractionnement de l'amende. En effet, dès l'instant où la situation financière ne peut être prise en considération, cela peut impliquer que le juge n'est pas en mesure d'éviter que la peine soit disproportionnée par rapport à la gravité de l'infraction. Comme indiqué, il n'est effectivement pas impensable que des infractions fiscales mineures soient elles aussi portées devant le juge pénal, par exemple corrélativement à un ensemble plus vaste. On n'aperçoit pas la nécessité d'une exclusion générale de la faculté de tenir compte de la capacité financière du prévenu dans le cas d'une amende infligée par le juge pénal en cas d'infractions fiscales.

11. Le sursis à l'exécution des peines a pour objectif de réduire les inconvénients inhérents à l'exécution des peines et de ne pas compromettre la réinsertion du condamné. Le sursis peut inciter le condamné à s'amender, par la menace d'exécuter, s'il venait à récidiver, la condamnation au paiement d'une amende¹⁷. Par le sursis, total ou partiel, à l'exécution de condamnations pénales, le législateur permet au juge de différencier la peine qu'il veut infliger compte tenu de la personnalité de l'auteur et de son passé, de la nature des faits, des risques de récidive de l'auteur et des éventuels effets désocialisants d'une exécution de la peine. Le sursis permet en particulier d'espérer que l'auteur ne récidivera pas parce que, dans le cas contraire, il court le risque que le sursis soit révoqué¹⁸.

Certes, le législateur peut subordonner la possibilité de surseoir à l'exécution des peines à un niveau de peine fondé sur la gravité de l'infraction et faire dépendre le sursis de la gravité des faits et de leurs conséquences¹⁹. Cependant, ainsi qu'il a été constaté au point 10, l'avant-projet n'offre pas de garanties suffisantes pour que seules les infractions graves soient exclues de la faculté de surseoir à l'exécution.

12. Dans la mesure où il exclut la possibilité pour le juge de tenir compte de la situation financière précaire du prévenu, et donc non seulement ne l'oblige pas à prendre la capacité financière en considération mais lui interdit aussi de prendre en compte la situation financière précaire du prévenu, et prive le juge de la possibilité d'ordonner le sursis à l'exécution de la peine,

¹⁵ Cour eur. D.H., 11 janvier 2007, n° 35533/04, *Mamidakis c. Grèce*, §§ 44-45.

¹⁶ C.C., 7 juin 2007, n° 81/2007, B.9.3.

¹⁷ Par exemple, C.C., 6 février 2020, n° 20/2020, B.5.1 ; C.C., 23 avril 2020, n° 55/2020, B.7.1.

¹⁸ C.C., 23 juin 2022, n° 84/2022, B.5.

¹⁹ C.C., 23 juin 2022, n° 84/2022, B.6 et B.8.

le dispositif en projet doit être réputé emporter une restriction manifestement déraisonnable de la liberté d'appréciation du juge pénal. En effet, il n'est pas exclu que la sévérité à laquelle le juge est contraint ne le place dans l'impossibilité de prendre une décision conforme à la proportionnalité des peines, qui, en tant que principe, fait partie intégrante de notre système juridique.

Observations par article

Article 4

13. L'actuel article 451 CIR 1992 se réfère à la subornation de témoins, d'experts ou d'interprètes les incitant à faire un faux témoignage ou une fausse déclaration. Dans le texte français, il est fait référence à « celui qui subornera ».

Dans le texte néerlandais de l'article 451 CIR 1992 en projet, la référence à « het verleiden » est remplacée par une référence à « het omkopen » de témoins, d'experts ou d'interprètes, à laquelle les articles 622 à 625 du 'Code pénal en projet' sont déclarés applicables. Le texte français emploie encore toujours le terme « suborner ».

Le texte néerlandais de ces articles du Code pénal en projet mentionne « het verleiden » à faire un faux témoignage ou une fausse déclaration. En outre, le terme néerlandais « omkopen » figurant dans le Code pénal, et aussi dans le Code pénal en projet, ayant une signification spécifique, on remplacera le mot « omkoopt » par « verleidt » dans le texte néerlandais de l'article 451 CIR 1992 en projet.

Article 10

14. La version néerlandaise de l'article 10 de l'avant-projet vise erronément la loi du 20 septembre 2021. Il faut lire 20 septembre 2012.

Article 13

15. Il est inutile et plutôt équivoque de mentionner l'intitulé de l'article 636 PCpén.

Article 24

16. L'article 24 de l'avant-projet fixe l'entrée en vigueur à la même date que le « nouveau Code pénal ». Compte tenu notamment des observations formulées ci-dessus concernant le « nouveau Code pénal », cette disposition devra viser précisément la loi qui remplacera le Code pénal par un nouveau Code pénal, et plus spécifiquement la disposition de cette loi concernant l'entrée en vigueur.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Greet VERBERCKMOES

Marnix VAN DAMME