



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 74.432/3
van 6 oktober 2023

avis 74.432/3
du 6 octobre 2023

over

sur

een ontwerp van koninklijk besluit
'tot uitvoering van de artikelen 18,
31, 33 en 47 van de wet van
20 december 2019 tot omzetting
van Richtlijn (EU) 2018/822 van
de Raad van 25 mei 2018 tot
wijziging van
Richtlijn 2011/16/EU wat betreft
verplichte automatische
uitwisseling van inlichtingen op
belastinggebied met betrekking tot
meldingsplichtige
grensoverschrijdende constructies'

un projet d'arrêté royal
'd'exécution des articles 18, 31, 33
et 47 de la loi du
20 décembre 2019 transposant la
Directive (UE) 2018/822 du
Conseil du 25 mai 2018 modifiant
la Directive 2011/16/UE en ce qui
concerne l'échange automatique et
obligatoire d'informations dans le
domaine fiscal en rapport avec les
dispositifs transfrontières devant
faire l'objet d'une déclaration'

Op 6 september 2023 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Minister van Financiën, belast met de Coördinatie van de fraudebestrijding en de Nationale loterij verzocht binnen een termijn van dertig dagen een advies te verstrekken over een ontwerp van koninklijk besluit ‘tot uitvoering van de artikelen 18, 31, 33 en 47 van de wet van 20 december 2019 tot omzetting van Richtlijn (EU) 2018/822 van de Raad van 25 mei 2018 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies’.

Het ontwerp is door de derde kamer onderzocht op 26 september 2023. De kamer was samengesteld uit Jeroen VAN NIEUWENHOVE, kamervoorzitter, Koen MUYLLE en Toon MOONEN, staatsraden, Jan VELAERS, assessor, en Johan PAS, 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 6 oktober 2023.

*

Le 6 septembre 2023, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par le Ministre des Finances, chargé de la Coordination de la lutte contre la fraude et de la Loterie nationale à communiquer un avis dans un délai de trente jours, sur un projet d'arrêté royal ‘d'exécution des articles 18, 31, 33 et 47 de la loi du 20 décembre 2019 transposant la Directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 modifiant la Directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration’.

Le projet a été examiné par la troisième chambre le 26 septembre 2023. La chambre était composée de Jeroen VAN NIEUWENHOVE, président de chambre, Koen MUYLLE et Toon MOONEN, conseillers d'État, Jan VELAERS, assesseur, et Johan PAS, 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 6 octobre 2023.

*

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

*

STREKKING VAN HET VOORONTWERP

2. Het voor advies voorgelegde ontwerp van koninklijk besluit strekt ertoe de schaal van de administratieve geldboeten bij overtredingen bedoeld in artikel 445, § 4, van het WIB 92 (artikel 1 van het ontwerp), artikel 289bis/12, van het Wetboek der registratie-, hypotheek-, en griffierechten (artikel 2 van het ontwerp), artikel 132, van het Wetboek der Successierechten (artikel 3 van het ontwerp) en van artikel 206² van het Wetboek van diverse rechten en taksen (artikel 4 van het ontwerp) vast te leggen.

Het ontwerp beoogt daarmee tegemoet te komen aan een arrest van de afdeling Bestuursrechtspraak van de Raad van State waarbij het koninklijk besluit van 20 mei 2020 ‘tot uitvoering van de artikelen 18, 31, 33 en 47 van de wet van 20 december 2019 tot omzetting van Richtlijn (EU) 2018/822 van de Raad van 25 mei 2018 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies’ nietig werd verklaard.¹ Het vernietigde besluit wordt grotendeels hernomen in de artikelen 1 tot 4 van het thans om advies voorgelegde ontwerp. In tegenstelling tot het vernietigde besluit wordt in het ontwerp voorzien in een nultarief voor het geval dat de overtreding te wijten is aan omstandigheden die buiten de wil van de belastingplichtige liggen, zoals dit voorzien is in andere schalen van geldboetes.² Daarnaast voorziet het ontwerp niet langer, wat betreft de schaal van geldboeten ingevoerd in het koninklijk besluit ‘tot uitvoering van het Wetboek van diverse rechten en taksen’, in een afwijking in artikel 240¹⁰, eerste lid, van het koninklijk besluit van 3 maart 1972 ‘tot uitvoering van het Wetboek van diverse rechten en taksen’.³

Overeenkomstig artikel 5 treedt het te nemen besluit in werking op (lees: heeft het uitwerking met ingang van) 1 augustus 2023.

RECHTSGROND

3. Het ontwerp vindt in beginsel rechtsgrond in de bepalingen die in de aanhef worden opgesomd.

¹ RvS 10 mei 2023, nr. 256.480, *Orde van Vlaamse Balies*.

² Zie de beoordeling van het eerste onderdeel van het eerste en van het derde middel in het voornoemde arrest.

³ Zie de beoordeling van het vijfde middel in het voornoemde arrest.

Dat is echter niet het geval voor de ontworpen bepalingen waarbij onder rubriek A wordt voorzien in een “nihil” geldboete voor het geval dat de overtreding gebeurde “ten gevolge van omstandigheden onafhankelijk van de wil van de belastingplichtige”.

Artikel 445, § 4, derde lid, van het WIB 92 bepaalt het volgende:

“De Koning legt de progressieve schaal van de administratieve geldboetes vast en regelt hun toepassingsmodaliteiten.”

Artikel 289*bis*/12, derde lid, van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, artikel 132, derde lid, van het Wetboek der successierechten en artikel 206², derde lid, van het Wetboek diverse rechten en taksen bevatten een gelijkkluidende bepaling.

De vraag rijst dan ook of een “nihil” geldboete in deze machtiging valt in te passen. Dergelijke bepalingen komen ook voor in artikel 229/5 van het KB/WIB 92,⁴⁻⁵ dat rechtsgrond vindt in artikel 445, § 3, van het WIB 92. In die wetsbepaling wordt evenwel gewag gemaakt van een geldboete die door de gemachtigde ambtenaar “kan” worden opgelegd, terwijl een dergelijke beoordelingsbevoegdheid niet voorkomt in artikel 445, § 4, eerste lid, van het WIB 92. Dat is ook het geval voor artikel 289*bis*/12, eerste en tweede lid, van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, artikel 132, eerste en tweede lid, van het Wetboek der successierechten, artikel 206², eerste en tweede lid, van het Wetboek diverse rechten en taksen.

In een systeem waarin voorzien wordt in een beoordelingsbevoegdheid voor het opleggen van de administratieve geldboete, zoals het geval is voor artikel 445, § 3, van het WIB 92, kan nog worden aanvaard dat op algemene wijze wordt afgezien van het opleggen van een geldboete in bepaalde omstandigheden die verband houden met de aard en de ernst van de overtreding. Dat is echter niet mogelijk in een systeem, zoals in de voormelde rechtsgrondbepalingen, waarbij er geen beoordelingsbevoegdheid van de gemachtigde ambtenaar voorligt en er ook geen uitdrukkelijke machtiging wordt verleend aan de Koning om te voorzien in een minimumboete van 0 euro of om het mogelijk te maken om af te zien van een boete in bepaalde omstandigheden.

De conclusie is dan ook dat de bepalingen over de “nihil” geldboete pas doorgang kunnen vinden wanneer de rechtsgrondbepalingen in de voormelde zin zijn aangepast.

⁴ Ingevoegd bij het koninklijk besluit van 29 juni 2018 ‘tot uitvoering van artikel 445, § 3, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 inzake de vastlegging van de schaal van de administratieve boetes wat de verrekenprijzen betreft en hun toepassingsmodaliteiten’.

⁵ Zowel voor het geval dat de overtreding gebeurde ten gevolge van omstandigheden onafhankelijk van de wil van de belastingplichtige (rubriek A) als voor de eerste overtreding die niet toe te schrijven is aan kwade trouw of aan het opzet de belasting te ontduiken (rubriek B, eerste streepje).

ALGEMENE OPMERKINGEN

4.1. Het ontwerp voorziet in de schaal van de administratieve geldboeten bij overtredingen bedoeld in artikel 445, § 4, WIB 92 (artikel 1 van het ontwerp), artikel 289*bis*/12, van het Wetboek der registratie-, hypotheek-, en griffierechten (artikel 2 van het ontwerp), artikel 132 van het Wetboek der Successierechten (artikel 3 van het ontwerp) en artikel 206² van het Wetboek van diverse rechten en taksen (artikel 4 van het ontwerp).

Zoals reeds werd uiteengezet in opmerking 2, werd het koninklijk besluit van 20 mei 2020 door de afdeling Bestuursrechtspraak van de Raad van State nietig verklaard, niet alleen om de in die opmerking weergegeven redenen, maar ook omdat de rechter bij de beoordeling van de betrokken administratieve geldboete niet over de mogelijkheid beschikt om rekening te houden met verzachtende omstandigheden en het bedrag van de geldboete te verminderen tot onder het wettelijk vastgestelde minimumbedrag, zoals wel het geval is overeenkomstig artikel 457 van het WIB 92, gelezen in samenhang met artikel 449 van het WIB 92.⁶ Daarbij werd ook verwezen naar rechtspraak van het Grondwettelijk Hof⁷ en naar het advies van de afdeling Wetgeving van de Raad van State over het ontwerp dat heeft geleid tot het vernietigde besluit.⁸

4.2. Nergens in het ontwerp wordt het evenwel mogelijk gemaakt om een administratieve geldboete op te leggen die minder bedraagt dan het wettelijke minimum indien er verzachtende omstandigheden bestaan. De gemachtigde verklaarde daarover het volgende:

“L’arrêté royal qui est soumis pour avis à la section de législation du Conseil d’État ne prévoit pas de règles spécifiques pour répondre aux considérants 15 et 16 de l’arrêt 256.480 du 10 mai 2023 et par conséquent pour prévoir la prise en compte de mesures d’individualisation de la peine telle que des circonstances atténuantes, par le juge fiscal devant statuer sur l’application de la sanction administrative.

Deux raisons justifient principalement ce choix :

- Premièrement, comme le Conseil d’État le mentionne dans les considérants 15 et 16 de son arrêt 256.480 du 10 mai 2023, la prise en compte de circonstances atténuantes par le juge devrait permettre à ce dernier de diminuer le montant de l’amende infligée en dessous du minimum légal.

Suivant ce raisonnement, nous sommes d’avis que prévoir un mécanisme de prise en compte de circonstances atténuantes ne peut pas être réalisée dans un arrêté royal.

En effet, les articles du Codes des impôts sur les revenus 1992 qui instaurent un mécanisme de sanctions prévoient spécifiquement le montant minimum et le montant maximum de la sanction. Les arrêtés royaux pris en leur exécution ne font que déterminer l’échelle qui trouvera à s’appliquer en fonction de la gravité de l’infraction et/ou du caractère répétitif de cette dernière.

⁶ Zie de beoordeling van het zesde middel in het voornoemde arrest.

⁷ Zie onder meer GwH 5 mei 2022, nr. 61/2022, B.24.1 en B.24.2.

⁸ Adv.RvS 67.078/3 van 8 april 2020, opmerkingen 6 en 7.

Par conséquent, l'arrêté royal qui introduirait un mécanisme de prise en compte des circonstances atténuantes permettant au juge de déterminer un montant d'amende inférieur au montant légal excéderait l'habilitation légale accordée au Roi. Partant de ce constat, nous sommes d'avis que l'utilisation d'un instrument réglementaire d'un niveau inférieur à une loi est à exclure.

- Deuxièmement, à supposer même que l'introduction d'un mécanisme de prise en compte des circonstances atténuantes puisse être réalisée au niveau de cet arrêté royal, cela serait potentiellement de nature à introduire une discrimination entre l'échelle d'amendes prévues dans cet arrêté royal et les autres échelles d'amendes actuellement applicables par le SPF Finances lorsqu'il fait application d'une sanction administrative.

En conclusion, nous sommes d'avis que la prise en compte des mécanismes d'individualisation de la peine, lorsqu'une sanction administrative est appliquée dans une situation où une sanction alternative pénale aurait pu également être appliquée, comme le préconise la Cour constitutionnelle et le Conseil d'État, doit faire l'objet d'une adaptation légale plus largement applicable aux différentes sanctions prévues dans les codes fiscaux.

La réalisation d'une telle modification, en tenant compte des spécificités des matières fiscales concernées et du processus d'adoption législatif qui est notablement plus long que celui d'un arrêté royal peut difficilement être réalisée dans un délai si court. Il y a lieu, au surplus, de considérer que toute discussion dans cette matière, touchant directement aux prérogatives des juges de l'ordre judiciaire, devrait à n'en pas douter faire également l'objet d'une concertation approfondie avec la Justice afin de s'assurer que les dispositions prises puissent s'intégrer au mieux à la réalité du fonctionnement de l'ordre judiciaire. Cela est également de nature à en faire un projet difficilement réalisable dans un laps de temps relativement court."

4.3. Het staat niet zonder meer vast dat een mechanisme om rekening te houden met verzachtende omstandigheden bij het verlenen van een administratieve geldboete niet kan worden geregeld in een koninklijk besluit. Het Grondwettelijk Hof heeft reeds herhaalde malen geoordeeld dat administratieve boetes zoals die waarin de ontworpen regeling voorziet, geen straffen zijn in de zin van de artikelen 12 en 14 van de Grondwet, zodat het in die bepalingen vervatte strafrechtelijk wettigheidsbeginsel niet van toepassing is.⁹ Het voorgaande neemt weliswaar niet weg dat de administratieve boetes waarin de ontworpen regeling voorziet, wegens het overheersende repressieve karakter ervan, een straf uitmaken in de zin van artikel 7, lid 1, van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, zodat de omschrijving van de boete moet voldoen aan het beginsel van de voorzienbaarheid van de straf.¹⁰ Een systeem van verzachtende omstandigheden moet ofwel in de wet worden geregeld, ofwel moet de uitwerking ervan worden overgelaten aan de Koning.

Aangezien de in opmerking 3 aangehaalde rechtsgrondbepalingen niet in een dergelijke regeling (en desgevallend delegatie aan de Koning) voorzien, moeten ze alsnog worden aangevuld in die zin.

⁹ Zie bv. GwH 23 april 2015, nr. 44/2015, B.17.2; GwH 11 juni 2015, nr. 86/2015, B.13; GwH 22 oktober 2015, nr. 147/2015, B.5; GwH 15 september 2022, nr. 103/2022, B.33.5.

¹⁰ Adv.RvS 72.257/3 van 18 november 2022 over een voorontwerp dat heeft geleid tot de wet van 7 april 2023 'tot wijziging van hoofdstuk III van het koninklijk besluit van 22 februari 2001 houdende organisatie van de controles die worden verricht door het Federaal Agentschap voor de Veiligheid van de Voedselketen en tot wijziging van diverse wettelijke bepalingen', *Parl.St.* Kamer 2022-23, nr. 55-3167/001, 26-27 (opmerking 4.1.2).

Wat betreft het standpunt van de gemachtigde dat het invoeren van verzachtende omstandigheden een ongelijkheid in het leven zou roepen tussen administratieve geldboetes waarin het ontwerp voorziet en andere administratieve geldboetes die de FOD Financiën reeds oplegt, rijst veeleer de vraag of ook in die andere gevallen niet in een systeem van verzachtende omstandigheden moet worden voorzien. In elk geval kan die ongelijkheid niet worden ingeroepen om te verantwoorden dat de door de afdeling Bestuursrechtspraak vastgestelde schending van het grondwettelijk gelijkheidsbeginsel, gelezen in samenhang met artikel 6 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, mede gesteund op rechtspraak van het Grondwettelijk Hof, niet wordt verholpen.

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Artikel 5

5. Overeenkomstig artikel 5 treedt het te nemen besluit in werking op (lees: heeft het uitwerking met ingang van) 1 augustus 2023. De gemachtigde bevestigde dat die datum moet worden aangepast en dat het niet de bedoeling is om terugwerkende kracht te verlenen aan het te nemen besluit. Hij gaf aan dat “[l]’entrée en vigueur sera adaptée pour se faire, au plus tôt, le jour de la publication de l’arrêté royal”.

Tenzij er een specifieke reden bestaat om af te wijken van de gangbare termijn van inwerkingtreding van koninklijke besluiten, namelijk tien dagen na de bekendmaking in het Belgisch Staatsblad, moet worden afgezien van een onmiddellijke inwerkingtreding, teneinde eenieder een redelijke termijn te geven om kennis te nemen van de nieuwe bepalingen. Het is dan ook raadzaam om artikel 5 zonder meer weg te laten uit het ontwerp of om te voorzien in een datum van inwerkingtreding die een redelijke termijn laat na de voorziene bekendmaking van het te nemen besluit.

*

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

*

PORTÉE DE L'AVANT-PROJET

2. Le projet d'arrêté royal soumis pour avis a pour objet de fixer l'échelle des amendes administratives concernant les infractions visées à l'article 445, § 4, du CIR 92 (article 1^{er} du projet), à l'article 289bis/12 du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe (article 2 du projet), à l'article 132 du Code des droits de succession (article 3 du projet) et à l'article 206² du Code des droits et taxes divers (article 4 du projet).

Le projet entend ainsi donner suite à un arrêt de la section du contentieux administratif du Conseil d'État annulant l'arrêté royal du 20 mai 2020 'd'exécution des articles 18, 31, 33 et 47 de la loi du 20 décembre 2019 transposant la Directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 modifiant la Directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration' ¹. L'arrêté annulé est reproduit dans une large mesure dans les articles 1^{er} à 4 du projet actuellement soumis pour avis. Contrairement à l'arrêté annulé, le projet prévoit un « taux zéro » dans les cas où l'infraction est due à des circonstances indépendantes de la volonté du contribuable, tel que cela est prévu dans d'autres échelles d'amendes ². En outre, le projet ne prévoit plus, en ce qui concerne l'échelle d'amendes introduite dans l'arrêté royal 'd'exécution du Code des droits et taxes divers', de dérogation dans l'article 240¹⁰, alinéa 1^{er}, de l'arrêté royal du 3 mars 1927 'portant exécution du Code des droits et taxes divers' ³.

Conformément à l'article 5, l'arrêté envisagé entre en vigueur (lire : produit ses effets) le 1^{er} août 2023.

FONDEMENT JURIDIQUE

3. En principe, le projet trouve son fondement juridique dans les dispositions énumérées dans le préambule.

Tel n'est cependant pas le cas des dispositions en projet prévoyant une amende « néant » sous la rubrique A au cas où l'infraction est « due à des circonstances indépendantes de la volonté du contribuable ».

¹ C.E., 10 mai 2023, n° 256.480, *Orde van Vlaamse balies*.

² Voir l'appréciation de la première branche du premier et du troisième moyen dans l'arrêt précité.

³ Voir l'appréciation du cinquième moyen dans l'arrêt précité.

L'article 445, § 4, alinéa 3, du CIR 92 s'énonce comme suit :

« Le Roi fixe l'échelle progressive des amendes administratives et règle les modalités d'application de celles-ci ».

L'article 289bis/12, alinéa 3, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, l'article 132, alinéa 3, du Code des droits de succession et l'article 206², alinéa 3, du Code des droits et taxes divers contiennent une disposition analogue.

La question se pose dès lors de savoir si une amende « néant » peut s'inscrire dans le cadre de cette délégation. Pareilles dispositions figurent aussi à l'article 229/5 de l'AR/CIR 92 ⁴⁻⁵, qui trouve son fondement juridique dans l'article 445, § 3, du CIR 92. Cette disposition légale fait toutefois mention d'une amende qui « peut » être appliquée par le fonctionnaire délégué, tandis qu'un tel pouvoir d'appréciation n'apparaît pas à l'article 445, § 4, alinéa 1^{er}, du CIR 92. Tel est aussi le cas pour l'article 289bis/12, alinéas 1^{er} et 2, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, l'article 132, alinéas 1^{er} et 2, du Code des droits de succession et l'article 206², alinéas 1^{er} et 2, du Code des droits et taxes divers.

Dans un système qui prévoit un pouvoir d'appréciation pour infliger l'amende administrative, comme tel est le cas pour l'article 445, § 3, du CIR 92, on peut encore accepter que l'on renonce, de manière générale, à infliger une amende dans certaines circonstances liées à la nature et à la gravité de l'infraction. Toutefois, cela n'est pas possible dans un système, tel que celui prévu dans les dispositions précitées procurant le fondement juridique, où il n'existe pas de pouvoir d'appréciation du fonctionnaire délégué et où le Roi n'est pas expressément habilité non plus à prévoir une amende minimale de 0 euro ou à permettre de renoncer à une amende dans certaines circonstances.

Il faut dès lors en conclure que les dispositions relatives à l'amende « néant » ne pourront aboutir que lorsque les dispositions procurant le fondement juridique auront été adaptées dans le sens indiqué.

OBSERVATIONS GÉNÉRALES

4.1. Le projet fixe l'échelle des amendes administratives concernant les infractions visées à l'article 445, § 4, CIR 92 (article 1^{er} du projet), à l'article 289bis/12, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe (article 2 du projet), à l'article 132 du Code des droits de succession (article 3 du projet) et à l'article 206² du Code des droits et taxes divers (article 4 du projet).

⁴ Inséré par l'arrêté royal du 29 juin 2018 'd'exécution de l'article 445, § 3, du Code des impôts sur les revenus 1992 relatif à la détermination de l'échelle des amendes administratives en ce qui concerne les prix de transfert et leurs modalités d'application'.

⁵ Tant pour le cas où l'infraction est due à des circonstances indépendantes de la volonté du contribuable (rubrique A) que pour la première infraction qui est non imputable à la mauvaise foi ou à l'intention d'éluder l'impôt (rubrique B, premier tiret).

Ainsi qu'il a déjà été exposé dans l'observation 2, l'arrêté royal du 20 mai 2020 a été annulé par la section du contentieux administratif du Conseil d'État, non seulement pour les motifs donnés dans cette observation, mais aussi parce que le juge n'a pas la possibilité, lorsqu'il apprécie l'amende administrative concernée, de tenir compte de circonstances atténuantes ni de revoir le montant de l'amende à la baisse, à un niveau inférieur au montant minimum fixé par la loi, comme tel est le cas conformément à l'article 457 du CIR 92, combiné avec l'article 449 du CIR 92⁶. À cet égard, il est aussi renvoyé à la jurisprudence de la Cour constitutionnelle⁷ et à l'avis de la section de législation du Conseil d'État sur le projet devenu l'arrêté annulé⁸.

4.2. Cependant, le projet ne prévoit nulle part la possibilité d'infliger une amende administrative inférieure au minimum légal s'il existe des circonstances atténuantes. À ce sujet, le délégué a déclaré ce qui suit :

« L'arrêté royal qui est soumis pour avis à la section de législation du Conseil d'État ne prévoit pas de règles spécifiques pour répondre aux considérants 15 et 16 de l'arrêt 256.480 du 10 mai 2023 et par conséquent pour prévoir la prise en compte de mesures d'individualisation de la peine telle que des circonstances atténuantes, par le juge fiscal devant statuer sur l'application de la sanction administrative.

Deux raisons justifient principalement ce choix :

- Premièrement, comme le Conseil d'État le mentionne dans les considérants 15 et 16 de son arrêt 256.480 du 10 mai 2023, la prise en compte de circonstances atténuantes par le juge devrait permettre à ce dernier de diminuer le montant de l'amende infligée en dessous du minimum légal.

Suivant ce raisonnement, nous sommes d'avis que prévoir un mécanisme de prise en compte de circonstances atténuantes ne peut pas être réalisée dans un arrêté royal.

En effet, les articles du Codes des impôts sur les revenus 1992 qui instaurent un mécanisme de sanctions prévoient spécifiquement le montant minimum et le montant maximum de la sanction. Les arrêtés royaux pris en leur exécution ne font que déterminer l'échelle qui trouvera à s'appliquer en fonction de la gravité de l'infraction et/ou du caractère répétitif de cette dernière.

Par conséquent, l'arrêté royal qui introduirait un mécanisme de prise en compte des circonstances atténuantes permettant au juge de déterminer un montant d'amende inférieur au montant légal excéderait l'habilitation légale accordée au Roi. Partant de ce constat, nous sommes d'avis que l'utilisation d'un instrument réglementaire d'un niveau inférieur à une loi est à exclure.

- Deuxièmement, à supposer même que l'introduction d'un mécanisme de prise en compte des circonstances atténuantes puisse être réalisée au niveau de cet arrêté royal, cela serait potentiellement de nature à introduire une discrimination entre l'échelle d'amendes prévues dans cet arrêté royal et les autres échelles d'amendes actuellement applicables par le SPF Finances lorsqu'il fait application d'une sanction administrative.

⁶ Voir l'appréciation du sixième moyen de l'arrêt précité.

⁷ Voir entre autres C.C., 5 mai 2022, B.24.1 et B.24.2.

⁸ Avis C.E. 67.078/3 du 8 avril 2020, observations 6 et 7.

En conclusion, nous sommes d'avis que la prise en compte des mécanismes d'individualisation de la peine, lorsqu'une sanction administrative est appliquée dans une situation où une sanction alternative pénale aurait pu également être appliquée, comme le préconise la Cour constitutionnelle et le Conseil d'État, doit faire l'objet d'une adaptation légale plus largement applicable aux différentes sanctions prévues dans les codes fiscaux.

La réalisation d'une telle modification, en tenant compte des spécificités des matières fiscales concernées et du processus d'adoption législatif qui est notablement plus long que celui d'un arrêté royal peut difficilement être réalisée dans un délai si court. Il y a lieu, au surplus, de considérer que toute discussion dans cette matière, touchant directement aux prérogatives des juges de l'ordre judiciaire, devrait à n'en pas douter faire également l'objet d'une concertation approfondie avec la Justice afin de s'assurer que les dispositions prises puissent s'intégrer au mieux à la réalité du fonctionnement de l'ordre judiciaire. Cela est également de nature à en faire un projet difficilement réalisable dans un laps de temps relativement court ».

4.3. Il n'est pas d'emblée constant qu'un mécanisme permettant de tenir compte de circonstances atténuantes lorsqu'il s'agit d'infliger une amende administrative ne peut pas être réglé dans un arrêté royal. La Cour constitutionnelle a déjà considéré à plusieurs reprises que les amendes administratives telles que les prévoit le dispositif en projet ne constituent pas des peines au sens des articles 12 et 14 la Constitution, de sorte que le principe de légalité en matière pénale inscrit dans ces dispositions ne s'applique pas⁹. Certes, il n'en demeure pas moins que les amendes administratives prévues par le dispositif en projet constituent, en raison de leur caractère répressif prédominant, une peine au sens de l'article 7, paragraphe 1, de la Convention européenne des droits de l'homme, de sorte que la définition de l'amende doit satisfaire au principe de prévisibilité de la peine¹⁰. Un système de circonstances atténuantes doit être réglé par la loi ou il convient de confier son exécution au Roi.

Dès lors que les dispositions procurant le fondement juridique, citées dans l'observation 3, ne prévoient pas un tel régime (et, le cas échéant, une délégation au Roi), elles doivent encore être complétées dans ce sens.

En ce qui concerne le point de vue du délégué selon lequel l'introduction de circonstances atténuantes serait de nature à créer une discrimination entre les amendes administratives prévues par le projet et d'autres amendes administratives qu'inflige déjà le SPF Finances, la question se pose plutôt de savoir s'il ne faut pas prévoir un système de circonstances atténuantes dans ces autres cas également. En tout état de cause, cette inégalité ne peut être invoquée pour justifier qu'il ne soit pas remédié à la violation du principe constitutionnel d'égalité constatée par la section du contentieux administratif, combiné avec l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme, sur le fondement, notamment, de la jurisprudence de la Cour constitutionnelle.

⁹ Voir, par exemple, C.C., 23 avril 2015, n° 44/2015, B.17.2 ; C.C., 11 juin 2015, n° 86/2015, B.13 ; C.C., 22 octobre 2015, n° 147/2015, B.5 ; C.C., 15 septembre 2022, n° 103/2022, B.33.5.

¹⁰ Avis C.E. 72.257/3 du 18 novembre 2022 sur un avant-projet devenu la loi du 7 avril 2023 'relative à la modification du chapitre III de l'arrêté royal du 22 février 2001 organisant les contrôles effectués par l'Agence fédérale pour la Sécurité de la Chaîne alimentaire et modifiant diverses dispositions légales', *Doc. parl.*, 2022-2023, n° 55-3167/001, 26-27 (observation 4.1.2).

EXAMEN DU TEXTEArticle 5

5. Conformément à l'article 5, l'arrêté envisagé entre en vigueur (lire : produit ses effets) le 1^{er} août 2023. Le délégué a confirmé que cette date devait être adaptée et que l'intention n'était pas de conférer un effet rétroactif à l'arrêté envisagé. Il a indiqué que « [l]'entrée en vigueur sera adaptée pour se faire, au plus tôt, le jour de la publication de l'arrêté royal ».

À moins d'une raison spécifique justifiant une dérogation au délai usuel d'entrée en vigueur des arrêtés royaux, à savoir dix jours après la publication au Moniteur belge, il faut renoncer à une entrée en vigueur immédiate, et ce afin d'accorder à chacun un délai raisonnable pour prendre connaissance des nouvelles dispositions. Il est par conséquent recommandé d'omettre tout simplement l'article 5 du projet ou de prévoir une date d'entrée en vigueur qui laissera un délai raisonnable après la publication prévue de l'arrêté envisagé.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Johan PAS

Jeroen VAN NIEUWENHOVE