

Rolnummer 7565
Arrest nr. 143/2021 van 14 oktober 2021

## A R R E S T

---

*In zake* : de prejudiciële vraag betreffende artikel 445, § 2, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, gesteld door de Rechtbank van eerste aanleg Luxemburg, afdeling Marche-en-Famenne.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit voorzitter L. Lavrysen, de rechters T. Giet, R. Leysen, Y. Kherbache en T. Detienne, en, overeenkomstig artikel 60*bis* van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, emeritus voorzitter F. Daoût en emeritus rechter T. Merckx-Van Goey, bijgestaan door de griffier F. Meersschaut, onder voorzitterschap van emeritus voorzitter F. Daoût,

wijst na beraad het volgende arrest :

\*

\* \*

### I. *Onderwerp van de prejudiciële vraag en rechtspleging*

Bij vonnis van 31 maart 2021, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 26 april 2021, heeft de Rechtbank van eerste aanleg Luxemburg, afdeling Marche-en-Famenne, de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schendt artikel 455, § 2, van het WIB 1992 de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 6 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, in zoverre het de rechtbank van eerste aanleg niet toestaat de geldboete waarin die bepaling voorziet, gepaard te doen gaan met uitstel, terwijl de belastingplichtige wettelijke maatregelen tot individualisering van de straf (opschorting, uitstel, probatie) zou kunnen genieten indien hij zich, verschijnend voor de correctionele rechtbank, blootstelt aan de in het WIB 1992 bepaalde straffen ? ».

Op 19 mei 2021 hebben de rechters-verslaggevers T. Detienne en R. Leysen, met toepassing van artikel 72, eerste lid, van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, het Hof ervan in kennis gesteld dat zij ertoe zouden kunnen worden gebracht voor te stellen het onderzoek van de zaak af te doen met een arrest gewezen op voorafgaande rechtspleging.

De Ministerraad, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. J. Fekenne, advocaat bij de balie Luik-Hoei, heeft een memorie met verantwoording ingediend.

De bepalingen van voormelde bijzondere wet van 6 januari 1989 met betrekking tot de rechtspleging en het gebruik van de talen werden toegepast.

### II. *De feiten en de rechtspleging in het bodemgeschil*

De verzoeker voor de verwijzende rechter, die is gestraft met een geldboete voor het niet naleven van de verplichting om een juridische constructie te vermelden in zijn jaarlijkse aangifte in de personenbelasting voor het aanslagjaar 2017, verwijt de belastingadministratie en de rechtbanken niet te beschikken over enige bevoegdheid om de voormelde geldboete die is opgelegd bij het Wetboek op de inkomstenbelastingen 1992 te verminderen, inzonderheid wat betreft de toepassing van uitstel. Hij maakt een zaak aanhangig bij de Rechtbank van eerste aanleg Luxemburg en verzoekt die laatste aan het Hof een prejudiciële vraag te stellen.

De verwijzende rechter stelt vast dat geen enkele bepaling hem toelaat aan de overtreder het voordeel van het uitstel toe te kennen. Hij beslist derhalve aan het Hof de hiervoor weergegeven prejudiciële vraag te stellen.

### III. *In rechte*

- A -

A.1. In hun conclusies opgesteld met toepassing van artikel 72 van de bijzondere wet op het Grondwettelijk Hof hebben de rechters-verslaggevers vastgesteld dat het Hof zich reeds had uitgesproken over de aspecten die in de prejudiciële vraag worden opgeworpen, zodat zij aan het Hof hebben voorgesteld het onderzoek van de prejudiciële vraag af te doen met een arrest gewezen op voorafgaande rechtspleging.

A.2.1. In zijn memorie met verantwoording is de Ministerraad allereerst van mening dat in werkelijkheid een nalatigheid bij de tenuitvoerlegging van de fiscale sanctie en niet de fiscale bepaling als dusdanig in het geding is. De procedure voor de verwijzende rechter beoogt echter niet de tenuitvoerlegging, maar uitsluitend de regelmatigheid van de vaststelling van de sanctie.

A.2.2. In elk geval zou de parallel tussen het strafproces en het fiscaal proces volgens de Ministerraad te dezen niet moeten worden gemaakt. Het Europees Hof voor de Rechten van de Mens heeft reeds geoordeeld dat het specifieke karakter van de fiscale sanctie toeliet dat die laatste niet volledig is afgestemd op het strafrecht van de lidstaten. Het Europees Hof voor de Rechten van de Mens bepaalt uitsluitend dat moet worden voorzien in een rechtsmiddel tegen die sancties, waarbij de rechter alle feitelijke en juridische elementen kan beoordelen. Ten aanzien van de mogelijkheid om de fiscale geldboete te moduleren, merkt het Europees Hof voor de Rechten van de Mens op dat die geen deel uitmaakt van de harde kern van het strafrecht in de zin van het Verdrag. Ook het Grondwettelijk Hof heeft rekening gehouden met die loskoppeling tussen het gemeen strafrecht en de administratieve sanctie in verschillende arresten, waarbij het heeft vastgesteld dat de administratieve sanctie niet het oterende karakter heeft dat is verbonden aan de strafrechtelijke veroordelingen *sensu stricto*.

In het verlengde van de voormelde rechtspraak is de Ministerraad van mening dat de in het geding zijnde administratieve sancties zich op legitieme wijze kunnen onderscheiden van de strafsancities zodat daarop niet stelselmatig alle beginselen moeten worden toegepast die gelden voor de tweede categorie van sancties, waaronder het uitstel. Dat is des te meer het geval daar de fiscale geldboete te dezen een bijzonder sterk ontradend karakter heeft, dat door de toepassing van een uitstel onvermijdelijk zou worden afgezwakt.

A.2.3. Om die redenen voert de Ministerraad aan dat de prejudiciële vraag ontkennend dient te worden beantwoord. Op zijn minst moet zij niet het voorwerp uitmaken van een voorafgaande rechtspleging zoals de rechters-verslaggevers dat suggereren in hun conclusies.

- B -

B.1.1. Artikel 445 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : het WIB 1992), zoals het werd gewijzigd bij de artikelen 49 en 50 van de programmawet van 1 juli 2016 en zoals het in werking is getreden op 4 juli 2016, en dat van toepassing is op het voor de verwijzende rechter hangende geschil, bepaalt :

« § 1. De door de adviseur-generaal gemachtigde ambtenaar kan een geldboete van 50 euro tot 1 250 euro opleggen voor iedere overtreding van de bepalingen van dit Wetboek, evenals van de ter uitvoering ervan genomen besluiten.

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

Deze geldboete wordt gevestigd en ingevorderd volgens de regelen die van toepassing zijn inzake personenbelasting.

[...]

§ 2. In afwijking van § 1, eerste lid, legt de door de bevoegde adviseur-generaal gemachtigde ambtenaar een geldboete op van 6 250 euro wanneer niet voldaan is aan de in artikel 307, § 1, vierde, negende en tiende lid, bedoelde verplichting.

De voormelde geldboete wordt opgelegd per jaar en per niet gemelde juridische constructie ».

Paragraaf 2 van de voormelde bepaling is in het geding voor de verwijzende rechter.

B.1.2. Artikel 307, § 1, vierde, negende en tiende lid, van het WIB 1992, waarvan de niet-naleving wordt bestraft door artikel 445, § 2, van het WIB 1992, bepaalt, in de op het bodemgeschil toepasselijke versie ervan :

« De jaarlijkse aangifte in de personenbelasting moet het bestaan vermelden van een juridische constructie waarvan de belastingplichtige, zijn echtgenote of de kinderen waarover hij het ouderlijk gezag uitoefent overeenkomstig artikel 376 van het Burgerlijk Wetboek, hetzij een oprichter van de juridische constructie is, zoals bedoeld in artikel 2, § 1, 14°, hetzij een derde begunstigde is zoals bedoeld in artikel 2, § 1, 14°/1.

[...]

De jaarlijkse aangifte in de rechtspersonenbelasting vermeldt het bestaan van een juridische constructie waarvan de belastingplichtige een oprichter of een derde begunstigde is.

In het geval in de aangifte in de personenbelasting of de rechtspersonenbelasting het bestaan wordt vermeld van een juridische constructie door de oprichter of derde begunstigde van deze juridische constructie, wordt de volledige naam, de rechtsvorm, het adres en in voorkomend geval het identificatienummer van de juridische constructie vermeld. In het geval het een in artikel 2, § 1, 13°, a), bedoelde juridische constructie betreft, waarvan het bestaan wordt vermeld door de oprichter van de juridische constructie, wordt eveneens de naam en het adres van de beheerder van deze juridische constructie vermeld ».

B.1.3. Artikel 449 van het WIB 1992 bepaalt :

« Hij die met bedrieglijk opzet of met het oogmerk om te schaden, de bepalingen van dit Wetboek of van de ter uitvoering ervan genomen besluiten overtreedt, wordt gestraft met gevangenisstraf van acht dagen tot twee jaar en met geldboete van 250 euro tot 500.000 euro of met een van die straffen alleen.

Indien de in het eerste lid vermelde inbreuken gepleegd werden in het raam van ernstige fiscale fraude, al dan niet georganiseerd, wordt de schuldige gestraft met een gevangenisstraf van acht dagen tot 5 jaar en met een geldboete van 250 euro tot 500.000 euro of met een van die straffen alleen.

Er wordt geen strafrechtelijke sanctie toegepast wanneer :

- de belastingplichtige aantoont dat het bedrag van de kosten, vermeld in artikel 57, of van de voordelen van alle aard als bedoeld in de artikelen 31, tweede lid, 2°, en 32, tweede lid, 2°,

begrepen is in een door de verkrijger overeenkomstig artikel 305 ingediende aangifte of in een door de verkrijger in het buitenland ingediende gelijkaardige aangifte;

- in de artikelen 219 en 233, tweede lid, bedoelde verdoken meerwinsten, binnen de in datzelfde artikel 219, vierde lid, bedoelde voorwaarden, terug in de boekhouding worden opgenomen in een later boekjaar dan het boekjaar tijdens hetwelk de meerwinst werd verwezenlijkt ».

Artikel 457 van het WIB 1992 bepaalt :

« § 1. Alle bepalingen van Boek I, van het Strafwetboek, met inbegrip van hoofdstuk VII en artikel 85 zijn van toepassing op de in de artikelen 449 tot 453 en 456 bedoelde misdrijven.

§ 2. De wet van 5 maart 1952, gewijzigd bij de wetten van 22 december 1989 en 20 juli 1991, betreffende de opdecimes op de strafrechterlijke geldboeten, is van toepassing op de misdrijven bedoeld in de artikelen 449, 450, 452 en 456 ».

B.2. De verwijzende rechter vraagt aan het Hof of het voormelde artikel 445 van het WIB 1992 in strijd is met de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 6 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, in zoverre het de rechtbank van eerste aanleg niet toelaat de geldboete waarin die bepaling voorziet, gepaard te doen gaan met uitstel, terwijl de overtreder het voordeel van het uitstel zou kunnen genieten wanneer hij voor dezelfde feiten verschijnt voor de correctionele rechtbank.

B.3.1. De administratieve geldboeten waarin artikel 445 van het WIB 1992 voorziet, hebben tot doel de inbreuken op het WIB 1992 begaan door belastingplichtigen die de bij dat Wetboek opgelegde verplichtingen niet zouden naleven, te voorkomen en te bestraffen. Zij hebben derhalve in hoofdzaak een repressief karakter en zijn strafrechtelijk in de zin van artikel 6 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens.

B.3.2. In tegenstelling tot de persoon die wordt gedagvaard om voor de correctionele rechtbank te verschijnen, kan de persoon die voor de rechtbank van eerste aanleg opkomt tegen de beslissing waarbij hem een fiscale geldboete wordt opgelegd, evenwel geen uitstel, dat enkel door een strafgerecht kan worden bevolen, genieten.

B.3.3. 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.

De wetgever heeft nochtans meermaals geopteerd voor de individualisering van straffen, met name door de rechter toe te staan maatregelen tot uitstel toe te kennen.

B.3.4. Het staat aan de wetgever te oordelen of het wenselijk is de rechter te dwingen tot gestrengheid wanneer een inbreuk inzonderheid het algemeen belang schaadt, vooral in een aangelegenheid die, zoals te dezen, aanleiding geeft tot een aanzienlijke fraude. Die gestrengheid kan met name betrekking hebben op de maatregelen tot uitstel.

Het Hof zou een dergelijke keuze alleen kunnen afkeuren indien die kennelijk onredelijk zou zijn of indien de in het geding zijnde bepaling ertoe zou leiden aan een categorie van rechtsonderhorigen het recht op een eerlijk proces voor een onafhankelijke en onpartijdige instantie, zoals gewaarborgd bij artikel 6, lid 1, van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, te ontzeggen.

B.4. 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 kan worden bevolen met betrekking tot geldboeten. Bovendien blijkt uit artikel 157, § 1, van de wet betreffende de verplichte verzekering voor geneeskundige verzorging en uitkeringen, gecoördineerd op 14 juli 1994, vervangen bij artikel 2 van de wet van 19 december 2008 « tot wijziging van artikel 157 van de wet betreffende de verplichte verzekering voor geneeskundige verzorging en uitkeringen, gecoördineerd op 14 juli 1994 » en gewijzigd bij artikel 5, 1<sup>o</sup>, van de wet van 29 maart 2012 « houdende diverse bepalingen (II) », dat het uitstel door de wetgever niet onverenigbaar wordt geacht met een geldboete die wordt opgelegd door een andere overheid dan een strafgerecht.

De in het geding zijnde regeling van de fiscale geldboete kan allicht in diverse bestanddelen verschillen van de regeling van de strafrechtelijke sancties bepaald in het WIB 1992 of in andere aangelegenheden voorgeschreven administratieve sancties, ongeacht of het gaat om de verschillende formulering van de vereiste van het morele bestanddeel, om de mogelijkheid administratieve geldboeten samen te voegen, om de wijze van vaststelling van de straffen of

om de toepassing van opdecimen. Dergelijke verschillen kunnen weliswaar relevant zijn om de toepassing van specifieke regels op bepaalde gebieden te verantwoorden, maar ze zijn dat niet op het gebied dat het voorwerp uitmaakt van de prejudiciële vraag : ongeacht of het uitstel wordt verleend door de correctionele rechtbank of door een ander rechtscollege, zoals de rechtbank van eerste aanleg, kan het 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.

Indien de wet van 29 juni 1964 « betreffende de opschorting, het uitstel en de probatie » niet van toepassing is, komt het aan de wetgever toe ter zake te bepalen onder welke voorwaarden een uitstel, net zoals eventueel een probatie-uitstel, kan worden verleend en de voorwaarden en de rechtspleging volgens welke dat uitstel kan worden ingetrokken, vast te stellen.

B.5.1. Uit hetgeen voorafgaat, vloeit voort dat artikel 445 van het WIB 1992 niet bestaanbaar is met de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in zoverre het het de rechtbank van eerste aanleg niet mogelijk maakt het voordeel van het uitstel te verlenen aan de overtreder.

B.5.2. Die vaststelling van gedeeltelijke ongrondwettigheid heeft echter niet tot gevolg dat die bepaling, in afwachting van een optreden van de wetgever, niet meer zou kunnen worden toegepast door de rechtsinstanties wanneer zij vaststellen dat de overtredingen vaststaan, dat het bedrag van de geldboete niet onevenredig is met de ernst van de overtreding en dat er geen reden zou zijn geweest om uitstel te verlenen zelfs indien de wet in die maatregel had voorzien.

B.6. De prejudiciële vraag dient bevestigend te worden beantwoord.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

Artikel 445, § 2, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 schendt de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 6 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, in zoverre het de burgerlijke rechtbank niet toelaat de in dat artikel voorgeschreven geldboete gepaard te laten gaan met uitstel.

Aldus gewezen in het Frans en het Nederlands, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op 14 oktober 2021.

De griffier,

De voorzitter,

F. Meersschaut

F. Daoût