

CHAMBRE DES REPRÉSENTANTS  
DE BELGIQUE

5 avril 2013

**PROPOSITION DE LOI**

**visant à compléter le système “*una via*” par le renforcement des sanctions contre les intermédiaires fiscaux liés à des fraudes et à des planifications fiscales agressives reposant sur des violations des règles fiscales ou déontologiques**

(déposée par M. Alain Mathot et consorts)

BELGISCHE KAMER VAN  
VOLKSVERTEGENWOORDIGERS

5 april 2013

**WETSVOORSTEL**

**tot aanvulling van de “*una via*”-regeling door de verstrenging van de sanctiemaatregelen ten aanzien van fiscale tussenpersonen die aan fraude en agressieve fiscale planning doen en daarbij de fiscale of deontologische regels overtreden**

(ingediend door de heer Alain Mathot c.s.)

**RÉSUMÉ**

*Les auteurs de la présente proposition de loi poursuivent un double objectif, dans le cadre de la lutte contre la fraude et la planification fiscale agressive:*

*1. rééquilibrer, en tenant compte des récentes modifications visant la mise en œuvre du dispositif “*una via*” en droit belge, le champ des sanctions administratives et pénales, afin d’assurer l’efficacité de l’une et l’autre voie;*

*2. améliorer et renforcer les dispositifs de sanctions pénales et administratives concernant les intermédiaires fiscaux, en veillant à assurer la faculté de l’administration, comme des autorités chargées des poursuites pénales, d’appliquer ces sanctions de manière proportionnée, en ayant égard, non seulement, aux dispositions et principes qui encadrent l’action unilatérale de l’administration, mais également aux principes généraux du droit applicables en matière répressive.*

**SAMENVATTING**

*De indieners van dit wetsvoorstel streven een tweevoudige doelstelling na in het kader van de strijd tegen fraude en agressieve fiscale planning:*

*1. het spectrum van de administratieve en de strafrechtelijke sancties weer in evenwicht brengen om aldus de efficiëntie van elk van beide mogelijkheden te waarborgen, daarbij rekening houdend met de recente wijzigingen met het oog op de tenuitvoerlegging van de “*una via*”-regeling in het Belgisch recht;*

*2. de strafrechtelijke en administratieve sanctiemechanismen ten aanzien van de fiscale tussenpersonen verbeteren en versterken, door ervoor te zorgen dat de overheid, net als de instanties die bevoegd zijn voor strafrechtelijke vervolging, de mogelijkheid krijgt die sancties op evenredige wijze op te leggen; daarbij is het de bedoeling niet alleen oog te hebben voor de bepalingen en beginselen die op het eenzijdige optreden van de administratie van toepassing zijn, maar ook voor de algemene rechtsprincipes geldend voor strafzaken.*

N-VA	:	Nieuw-Vlaamse Alliantie
PS	:	Parti Socialiste
MR	:	Mouvement Réformateur
CD&V	:	Christen-Democratisch en Vlaams
sp.a	:	socialistische partij anders
Ecolo-Groen	:	Ecologistes Confédérés pour l'organisation de luttes originales – Groen
Open Vld	:	Open Vlaamse liberalen en democraten
VB	:	Vlaams Belang
cdH	:	centre démocrate Humaniste
FDF	:	Fédéralistes Démocrates Francophones
LDD	:	Lijst Dedecker
MLD	:	Mouvement pour la Liberté et la Démocratie

Abréviations dans la numérotation des publications:		Afkortingen bij de nummering van de publicaties:	
DOC 53 0000/000:	Document parlementaire de la 53 <sup>e</sup> législature, suivi du n° de base et du n° consécutif	DOC 53 0000/000:	Parlementair document van de 53 <sup>e</sup> zittingsperiode + basisnummer en volgnummer
QRVA:	Questions et Réponses écrites	QRVA:	Schriftelijke Vragen en Antwoorden
CRIV:	Version Provisoire du Compte Rendu intégral (couverture verte)	CRIV:	Voorlopige versie van het Integraal Verslag (groene kaft)
CRABV:	Compte Rendu Analytique (couverture bleue)	CRABV:	Beknopt Verslag (blauwe kaft)
CRIV:	Compte Rendu Intégral, avec, à gauche, le compte rendu intégral et, à droite, le compte rendu analytique traduit des interventions (avec les annexes) (PLEN: couverture blanche; COM: couverture saumon)	CRIV:	Integraal Verslag, met links het definitieve integraal verslag en rechts het vertaald beknopt verslag van de toespraken (met de bijlagen) (PLEN: witte kaft; COM: zalmkleurige kaft)
PLEN:	Séance plénière	PLEN:	Plenum
COM:	Réunion de commission	COM:	Commissievergadering
MOT:	Motions déposées en conclusion d'interpellations (papier beige)	MOT:	Moties tot besluit van interpellaties (beigekleurig papier)

Publications officielles éditées par la Chambre des représentants	Officiële publicaties, uitgegeven door de Kamer van volksvertegenwoordigers
<p>Commandes: Place de la Nation 2 1008 Bruxelles Tél. : 02/ 549 81 60 Fax : 02/549 82 74 www.lachambre.be e-mail : publications@lachambre.be</p>	<p>Bestellingen: Natieplein 2 1008 Brussel Tel. : 02/ 549 81 60 Fax : 02/549 82 74 www.dekamer.be e-mail : publicaties@dekamer.be</p>

## DÉVELOPPEMENTS

MESDAMES, MESSIEURS,

En septembre 2006, le Forum sur l'administration de l'impôt (OCDE) a élaboré la Déclaration de Séoul<sup>1</sup>. Y sont exposées les préoccupations des pays, s'agissant du développement rapide et de la commercialisation agressive de dispositifs de planification fiscale et de la relation entre les "dispositifs inacceptables de minimisation de l'impôt" et les intermédiaires fiscaux. L'étude alimentant le Forum de Séoul de 2006 fait état, en son chapitre IV, d'une série d'expériences internationales et de recommandations visant à traiter le risque associé aux intermédiaires fiscaux, au nombre desquelles figure, naturellement, la question des *pénalités et autres sanctions*. Notre droit présente essentiellement deux niveaux de sanctions possibles face à l'intervention d'intermédiaires fiscaux dans la mise en œuvre de mécanismes frauduleux ou de planification fiscale agressive susceptibles de sanction: des sanctions administratives, d'une part, et des sanctions pénales, d'autre part.

Sur le plan pénal, les sanctions portées par le droit belge sont d'ores et déjà nombreuses. Ainsi, les articles 455 et suivants du Code des impôts sur les revenus 1992 (CIR 92) en détaillent-ils l'arsenal, lequel est considéré de manière plus ou moins large, selon que les autorités de poursuite détermineront ou non la complicité ou le caractère de coauteur des intermédiaires fiscaux associés aux infractions. Sur le plan administratif, les articles 446 et suivants du CIR 92 tentent de répondre à cette problématique et à la nécessité, pour l'administration dans le cadre de son contrôle (qui échappait déjà largement, avant même l'intégration du principe "*una via*", au contentieux pénal), d'appréhender et de sanctionner les intermédiaires sans lesquels certains mécanismes de fraude n'auraient pas été mis en place et diffusés auprès de contribuables.

En 2012, la proposition de loi relative au dispositif "*una via*" a été adoptée par le Parlement<sup>2</sup> et a intégré en droit

<sup>1</sup> La Déclaration de Séoul est disponible en ligne: <http://www.oecd.org/fr/fiscalite/administrationfiscale/37414694.pdf> ainsi que les études relatives aux intermédiaires fiscaux, au lien <http://www.oecd.org/fr/royaumeuni/40233505.pdf>.

<sup>2</sup> Loi du 20 septembre 2012, instaurant le principe "*una via*" dans le cadre de la poursuite des infractions à la législation fiscale et majorant les amendes pénales fiscales. Doc Parl. Session 2011-2012. Proposition de loi de M. Terwingen et consorts, Doc. Chambre 53-1973.

## TOELICHTING

DAMES EN HEREN,

In september 2006 heeft het *Forum on Tax Administration* van de OESO de Verklaring van Seoel<sup>1</sup> opgesteld. Daarin wordt aandacht besteed aan de bezorgdheden van de landen in verband met de snelle ontwikkeling en de agressieve commercialisering van mechanismen voor fiscale planning, alsook aan de relatie tussen onaanvaardbare technieken om zo weinig mogelijk belastingen te betalen en de fiscale tussenpersonen. De studie die als grondslag diende voor het Forum van Seoel van 2006, bevat in hoofdstuk IV een opsomming van een reeks internationale ervaringen en aanbevelingen om het risico verbonden aan de fiscale tussenpersonen aan te pakken; boetes en andere sanctiemaatregelen horen daar uiteraard bij. Ons recht voorziet hoofdzakelijk in twee mogelijke sanctieniveaus voor het opzetten door fiscale tussenpersonen van strafbare mechanismen inzake fraude of agressieve fiscale planning: administratieve sancties en strafrechtelijke sancties.

Op strafrechtelijk vlak reikt het Belgisch recht al heel wat sanctiemaatregelen aan. Die strafrechtelijke sancties worden beschreven in de artikelen 455 en volgende van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (WIB 92); de draagwijdte daarvan varieert naargelang de vervolgende instanties al dan niet van oordeel zijn dat de bij de misdrijven betrokken fiscale tussenpersonen medeplichtig of mededader zijn. Op administratief vlak trachten de artikelen 446 en volgende van het WIB 92 tegemoet te komen aan dat vraagstuk en aan de noodzaak voor de overheid om, in het kader van het door haar uit te oefenen toezicht (dat al vóór de invoering van het "*una via*"-principe grotendeels buiten het bereik van strafzaken viel), de fiscale tussenpersonen te vatten en te straffen; zonder hen zouden bepaalde fraudemechanismen immers niet hebben bestaan en bij de belastingbetalers geen ingang hebben gevonden.

In 2012 werd het wetsvoorstel over het "*una via*"-principe<sup>2</sup> door het Parlement aangenomen en werd

<sup>1</sup> De Verklaring van Seoel is op het internet beschikbaar onder <http://www.oecd.org/fr/ctp/administration/37414694.pdf> (in het Frans); de studies over de fiscale tussenpersonen zijn terug te vinden onder <http://www.oecd.org/fr/royaumeuni/40233505.pdf> (idem).

<sup>2</sup> Wet van 20 september 2012 tot instelling van het "*una via*"-principe in de vervolging van overtredingen van de fiscale wetgeving en tot verhoging van de fiscale penale boetes. Parl. Stukken, zitting 2011-2012. Oorspronkelijk wetsvoorstel ingediend door de heer Terwingen c.s., DOC Kamer 53-1973/001.

belge un mécanisme instaurant un partage dynamique des dossiers fiscaux entre parquets et administrations.

L'objectif double de cette loi consiste en une application concrète du principe *non bis in idem* et en une orientation des dossiers qui permette une prise en charge précoce de ceux-ci par l'autorité de poursuite adéquate. Ce faisant, le législateur a donné suite à l'observation répétée de la Cour constitutionnelle, selon laquelle un système de sanctions alternatives et non cumulatives "*est celui qui permet le plus sûrement de ne pas porter atteinte au principe non bis in idem*"<sup>3</sup>. Sur cette base, une étanchéité des procédures est dorénavant de mise, de sorte que l'importance d'une parfaite effectivité des sanctions dans l'un et l'autre cadre s'avère nécessaire. La présente proposition de loi vise à parfaire encore le dispositif de cette réforme importante car celle-ci n'a, notamment, pas répondu aux suggestions spécifiques contenues dans la recommandation n° 51 de la commission d'enquête parlementaire chargée d'examiner les grands dossiers de fraude fiscale (ci-après: "la commission d'enquête"). Ainsi, conformément aux recommandations de la commission d'enquête, un renforcement des moyens de sanctions à disposition de l'administration à l'égard des intermédiaires fiscaux doit être envisagé (voir *Doc. parl.*, Chambre DOC 53 1937/001, pages 8 et 9).

Un ensemble de recommandations (49 et suivantes) du rapport de la commission d'enquête, adopté en 2009,<sup>4</sup> exprime ces préoccupations; et en particulier la recommandation n°51, qui proposait de: "*Prévoir des sanctions administratives pour les conseillers fiscaux et les autres co-auteurs et complices dans le cas où les dossiers sont traités par la voie administrative dans le cadre de la procédure Una Via*". En effet, à l'heure actuelle, les sanctions des intermédiaires fiscaux, prévues spécifiquement dans le cadre des sanctions administratives, se bornent, essentiellement, à une interdiction de représentation par ceux-ci de contribuables; sanction par ailleurs inapplicable dans les faits, ainsi que la suite de l'exposé s'attachera à le démontrer. Il va de soi que l'application du récent principe "*una via*" n'avait pas pour objectif de réparer ce déséquilibre entre sanctions administratives et pénales quant aux intermédiaires fiscaux, mais il apparaît cependant que, involontairement, elle risque bien, au contraire, d'aboutir à une aggravation de ce déséquilibre, si le législateur ne se saisit pas de cette question.

<sup>3</sup> C. const., arrêt n° 91/2008, du 18 juin 2008, B.11.

<sup>4</sup> Commission d'enquête parlementaire chargée d'examiner les grands dossiers de fraude fiscale, rapport fait au nom de la commission par J-M Nollet, R. Terwingen et A. Mathot, 9 mai 2009, DOC 52 0034/004.

in het Belgisch recht een mechanisme ingevoerd dat voorzag in een dynamische verdeling van de fiscale dossiers tussen parketten en administraties.

Die wet had een dubbel opzet: ze voorzag enerzijds in de concrete toepassing van het "*non bis in idem*"-principe en anderzijds in een doorsturing van de dossiers, zodat die sneller door de geschikte vervolgende instantie kunnen worden behandeld. Aldus heeft de wetgever gevolg gegeven aan de herhaalde opmerking van het Grondwettelijk Hof, namelijk dat een systeem van alternatieve en niet-cumulatieve sancties het systeem is dat het "*met de meeste zekerheid mogelijk maakt geen inbreuk te maken op het beginsel non bis in idem*"<sup>3</sup>. Op basis daarvan geldt voortaan een strikte scheiding van de procedures, wat de noodzaak aantoonde van 100 % effectieve sanctiemaatregelen in de beide domeinen. Dit wetsvoorstel beoogt het uit die belangrijke hervorming voortvloeiende mechanisme te vervolmaken, omdat het met name geen gevolg heeft gegeven aan de specifieke suggesties vervat in aanbeveling nr. 51 van de parlementaire onderzoekscommissie die ermee belast was de grote fiscale fraudedossiers te onderzoeken (hierna "de onderzoekscommissie" genoemd). Zo moest volgens de aanbevelingen van de onderzoekscommissie gestreefd worden naar een versterking van de sanctiemiddelen waarover de administratie beschikt ten aanzien van de fiscale tussenpersonen (Zie *Parl. Stuk*, Kamer, DOC 53 1937/001, pagina's 8 en 9).

Een aantal aanbevelingen (49 en volgende) van het in 2009 aangenomen verslag van de onderzoekscommissie<sup>4</sup> drukt die bezorgdheid uit; dat geldt inzonderheid voor aanbeveling nr. 51, waarin voorgesteld wordt te voorzien in "*administratieve sancties voor de belastingadviseurs en andere mededaders en medeplichtigen indien de dossiers administratief worden behandeld in het kader van de una via-procedure*". Thans zijn de sancties voor fiscale tussenpersonen, die specifiek in het kader van de administratieve sancties zijn ingesteld, in wezen immers beperkt tot het verbod om belastingplichtigen te vertegenwoordigen; in de praktijk is die sanctie overigens ontoepasbaar, zoals in het vervolg van de toelichting duidelijk zal worden gemaakt. Uiteraard had de toepassing van het recente "*una via*"-principe niet tot doel de wanverhouding tussen administratieve en strafrechtelijke sancties ten aanzien van fiscale tussenpersonen te herstellen, maar toch blijkt dat een en ander die wanverhouding ongewild nog dreigt te verergeren, indien de wetgever deze zaak niet in handen neemt.

<sup>3</sup> Grondwettelijk Hof, arrest nr. 91/2008 van 18 juni 2008, B.11.

<sup>4</sup> Parlementaire onderzoekscommissie belast met het onderzoek van de grote fiscale-fraudedossiers, verslag namens de onderzoekscommissie uitgebracht door J-M. Nollet, R. Terwingen en A. Mathot, 9 mei 2009, DOC 52 0034/004.

En effet, le droit pénal embrasse de manière régulière cette problématique à travers la qualification de complice ou de coauteur<sup>5</sup>, et présente toutes les garanties concernant les recherches et les poursuites de comportements illégaux d'intermédiaires à la fraude. L'application d'une scission des procédures pénales et administratives au niveau des dossiers ne saurait, en conséquence, et en l'absence de dispositions spécifiques en la matière au sein du volet administratif des poursuites, qu'exacerber la différence des marges d'intervention et de sanction des services fiscaux et pénaux vis-à-vis d'intermédiaires fiscaux impliqués dans des dossiers de fraude.

Par ailleurs, les sanctions spécifiques des intermédiaires fiscaux appelaient, selon les recommandations de la commission d'enquête, une appréhension nouvelle de l'évolution des circuits à travers lesquels les mécanismes de fraude sont imaginés, diffusés, et même parfois commercialisés.

Le forum de Séoul de 2006<sup>6</sup>, aux travaux desquels nous renvoyons, démontre largement la nécessité de reconnaître l'illégalité de ces pratiques, de leur poursuite et de leur sanction.

Les auteurs de la présente proposition de loi poursuivent un double objectif, dans le cadre de la lutte contre la fraude et la planification fiscale agressive:

— rééquilibrer, en tenant compte des récentes modifications dues à la mise en œuvre du dispositif “*una via*” en droit belge, le champ des sanctions administratives et pénales, afin d'assurer l'efficacité de l'une et l'autre voie;

— réparer et renforcer les dispositifs de sanctions pénales et administratives des intermédiaires fiscaux et des auteurs d'infractions aux dispositions fiscales, en veillant à assurer la faculté de l'administration, comme des autorités de poursuites pénales, d'appliquer ces sanctions de manière proportionnée, en ayant égard, à la fois, aux dispositions et principes qui encadrent l'action unilatérale de l'administration, et aux principes généraux du droit applicables en matière répressive.

<sup>5</sup> L'article 458 CIR prévoit que l'expert-comptable ou le conseil fiscal qui auront été condamnés comme auteurs ou complices d'infractions fiscales “pénales” visées aux articles 449 à 452 du CIR 92 seront tenus solidairement au paiement de l'impôt édué.

<sup>6</sup> Voir note infrapaginale n° 1.

Het strafrecht gaat op dat vraagstuk immers geregeld in via de kwalificatie van medeplichtige of mededader<sup>5</sup>, en het omvat ook alle waarborgen met betrekking tot de opsporing en vervolging van illegaal gedrag van tussenpersonen bij fraude. De toepassing van een opsplitsing tussen strafrechtelijke en administratieve procedures op dossiervlak zou, als gevolg daarvan en bij gebrek aan specifieke bepalingen terzake in het administratieve deel van de vervolgingen, het verschil qua speelruimte en qua bestraffingsmogelijkheden tussen de fiscale en de strafrechtelijke diensten ten aanzien van de fiscale tussenpersonen die bij fraudedossiers betrokken zijn, alleen maar verergeren.

Voorts vergden de specifieke sancties voor de fiscale tussenpersonen volgens de aanbevelingen van de onderzoekscommissie nieuwe inzichten in de evolutie van de circuits waarin de fraudemechanismen worden bedacht en waarlangs ze worden verspreid of soms zelfs gecommmercialiseerd.

Uit het Forum van Seoul van 2006<sup>6</sup>, waarvan de werkzaamheden ons inspireren, blijkt ten overvloede de noodzaak om de onwettigheid van die praktijken te erkennen, alsook de noodzaak om ze te vervolgen en te sanctioneren.

De indieners van dit wetsvoorstel streven in het kader van de strijd tegen fraude en agressieve fiscale planning een dubbel doel na:

— het toepassingsgebied van de administratieve en strafrechtelijke sancties opnieuw in evenwicht brengen, zodat de doeltreffendheid van beide wegen wordt gewaarborgd; daarbij wordt rekening gehouden met de recente wijzigingen als gevolg van de tenuitvoerlegging in het Belgisch recht van de “*una via*”-regeling;

— de voorzieningen inzake strafrechtelijke en administratieve sancties voor de fiscale tussenpersonen en de daders van misdrijven met betrekking tot fiscale bepalingen herstellen en versterken, waarbij de administratie én de strafrechtelijke vervolgingsautoriteiten de mogelijkheid wordt gewaarborgd om die sancties op een evenredige wijze toe te passen, met inachtneming van zowel de bepalingen en principes die het eenzijdige optreden van de administratie regelen, als de algemene rechtsbeginselen die in strafzaken gelden.

<sup>5</sup> Uit artikel 458 van het WIB 92 volgt dat een accountant of fiscaal raadgever die is veroordeeld als dader of medeplichtige van (fiscale) misdrijven als bedoeld in de artikelen 449 tot 452 van het WIB 92, hoofdelijk gehouden is tot betaling van de ontdoken belasting.

<sup>6</sup> Zie voetnoot nr. 1.

Ce double objectif repose sur quatre mesures:

1. rendre opérante la mesure inscrite aux articles 446 et suivants du CIR 92 (et aux dispositions identiques des autres codes fiscaux), originellement vouée à porter une sanction d'interdiction de représentation (dans l'esprit de la recommandation n° 51 de la commission d'enquête);

2. renforcer les sanctions administratives applicables aux intermédiaires fiscaux qui sont intervenus dans la mise en place de mécanismes frauduleux et de planification fiscale agressive, à travers des amendes spécifiques (dans l'esprit des recommandations n° 49 et n° 51 de la commission d'enquête);

3. instaurer une infraction spécifique, non facultative, pour les intermédiaires fiscaux qui conseillent des montages frauduleux à leurs clients (dans l'esprit de la recommandation n° 50 de la commission d'enquête);

4. renforcer les amendes et sanctions pénales spécifiques existantes applicables aux auteurs d'infractions fiscales faisant obstacle au recouvrement, à travers la disposition de l'article 454 du CIR 92;

L'ensemble des mécanismes et modifications, lorsque leur transposition s'avère possible ou opportune, est traduit dans des dispositions spécifiques, à insérer au sein des quatre principaux codes fiscaux dans le cadre desquels se produisent les fraudes à la législation fiscale les plus importantes, à savoir, le CIR 92 (voir titre II de la présente proposition de loi), le Code de la taxe sur la valeur ajoutée (voir titre III), le Code des droits d'enregistrement (voir titre IV) et, enfin, le Code des droits de succession (voir titre V).

## COMMENTAIRES DES ARTICLES

### TITRE II

*Modification au Code des impôts sur les revenus 1992*

#### CHAPITRE 1<sup>ER</sup>

### Sanctions administratives

Les deux premiers objectifs de la présente proposition de loi s'attachent au renforcement des sanctions

Dit dubbel doel berust op vier maatregelen:

1. uitvoering geven aan de maatregel die is vervat in de artikelen 446 en volgende van het WIB 92 (en in de identieke bepalingen van andere fiscale wetboeken), die oorspronkelijk bestemd was om een vertegenwoordigingsverbod in te stellen (in de geest van aanbeveling nr. 51 van de onderzoekscommissie);

2. de administratieve sancties opvoeren voor fiscale tussenpersonen die zijn opgetreden in het raam van frauduleuze mechanismen en agressieve fiscale planning, door middel van specifieke boetes (in de geest van de aanbevelingen nrs. 49 en 51 van de onderzoekscommissie);

3. een specifiek, niet facultatief misdrijf instellen voor fiscale tussenpersonen die hun klanten frauduleuze constructies aanraden (in de geest van aanbeveling nr. 50 van de onderzoekscommissie);

4. de bestaande specifieke geldboetes en strafsancities optrekken voor de daders van fiscale misdrijven die terugvordering belemmeren, door middel van artikel 454 van WIB 92.

Het geheel van mechanismen en wijzigingen wordt, als de omzetting ervan mogelijk of opportuun blijkt, verwoord in specifieke bepalingen die moeten worden ingevoerd in de vier belangrijkste fiscale wetboeken die aanleiding geven tot de grootste fraude in verband met de fiscale wetgeving, namelijk het WIB 92 (zie titel II van dit wetsvoorstel), het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (zie titel III), het Wetboek der registratierechten (zie titel IV) en, tot slot, het Wetboek der successierechten (zie titel V).

## TOELICHTING BIJ DE ARTIKELEN

### TITEL II

*Wijziging van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992*

#### HOOFDSTUK 1

### Administratieve sancties

De eerste twee doelstellingen van dit wetsvoorstel zijn gewijd, enerzijds, aan de opvoering van de

administratives<sup>7</sup> applicables aux intermédiaires fiscaux qui sont intervenus dans la mise en place de mécanismes frauduleux et de planification fiscale agressive, d'une part, et à la réintégration d'un dispositif opérant d'interdiction professionnelle, d'autre part. Par "intermédiaires fiscaux", les auteurs de la présente proposition de loi suggèrent de se référer, et de renvoyer systématiquement, à la manière dont les appréhende et définit d'ores et déjà la législation belge, à travers l'énumération de professions visées à l'article 455, § 1<sup>er</sup>, du CIR 92<sup>8</sup>.

Les deux objectifs évoqués sont intégrés dans ce titre II de la proposition de loi.

Au sein du CIR 92, la question de la sanction administrative éventuelle des intermédiaires fiscaux est brièvement esquissée à l'article 446, dont nous aborderons le dispositif actuel, afin de démontrer la nécessité qu'il y a d'en réformer la procédure, devenue *de facto* inopérante. D'une manière générale, l'on peut dire que la sanction administrative a vocation à suppléer certaines déficiences du système pénal traditionnel. Il s'agit, en premier lieu, de confier à des administrations spécialisées le soin d'apporter une réponse adaptée et systématique aux infractions commises dans des secteurs, souvent à haute technicité, contrôlés, voire même régulés, par elles, alors que les parquets engorgés pourraient ne pas leur accorder la *priorité*. C'est très précisément sur ce constat que repose le principe "*una via*", évoqué dans les développements de la présente proposition de loi.

L'intégration de ces objectifs porte:

— d'une part, sur l'instauration d'une amende administrative spécifique, qui pourrait être appliquée aux intermédiaires fiscaux dans des conditions déterminées;

<sup>7</sup> La notion de "sanction administrative" a reçu une définition suggérée par le Comité des ministres du Conseil de l'Europe, que nous faisons nôtre: "les sanctions administratives sont "les actes administratifs qui infligent une pénalité aux personnes, en raison d'un comportement contraire aux normes applicables, qu'il s'agisse d'une amende ou de toute autre mesure punitive d'ordre pécuniaire ou non". Recommandation R 91/1 adoptée le 13 février 1991 par le Comité des ministres du Conseil de l'Europe et relative aux sanctions administratives.

<sup>8</sup> Soit donc les professions suivantes: 1° conseiller fiscal; 2° agent d'affaires; 3° expert en matière fiscale ou comptable; 4° ou toute autre profession qui a pour objet de tenir ou d'aider à tenir les écritures comptables d'un ou de plusieurs contribuables, que ce soit pour compte propre ou comme dirigeant, comme membre ou comme employé de société, association, groupement ou entreprise quelconque; 5° ou plus généralement la profession consistant à conseiller ou à aider un ou plusieurs contribuables dans l'exécution des obligations définies par le présent Code ou par les arrêtés pris pour son exécution."

administratieve sancties<sup>7</sup> die gelden voor fiscale tussenpersonen die zijn opgetreden bij het opzetten van frauduleuze mechanismen en agressieve fiscale planning, en, anderzijds, aan de herinvoering van een efficiënt mechanisme inzake beroepsverbod. Via de uitdrukking "fiscale tussenpersonen" suggereren de indieners van dit wetsvoorstel dat wordt uitgegaan van en stelselmatig wordt verwezen naar de wijze waarop de Belgische wetgeving hen nu al definieert door middel van de in artikel 455, § 1, van het WIB 92 vervatte opsomming van beroepen<sup>8</sup>.

De twee genoemde doelstellingen zijn opgenomen in titel II van dit wetsvoorstel.

In het WIB 92 wordt het vraagstuk van de eventuele administratieve sanctie van de fiscale tussenpersonen kort geschetst in artikel 446, waarvan wij de huidige formulering zullen aangrijpen om aan te tonen dat het noodzakelijk is over te gaan tot de hervorming van de procedure, die *de facto* onwerkzaam is geworden. Algemeen kan men stellen dat de administratieve sanctie geschikt is om bepaalde tekortkomingen van de traditionele strafrechtelijke regeling op te vangen. In de eerste plaats is het de bedoeling om gespecialiseerde administraties ermee te belasten een aangepast en systematisch antwoord te bieden op feiten die worden gepleegd in vaak hoogtechnologische sectoren die zichzelf controleren of zelfs reguleren, terwijl de overbelaste parketten hun geen prioriteit zouden kunnen geven. Precies op die vaststelling berust het "*una via*"-principe dat in de toelichting van dit wetsvoorstel ter sprake is gebracht.

Deze doelstellingen worden verwezenlijkt door:

— een specifieke administratieve geldboete in te voeren die de fiscale tussenpersonen in welbepaalde omstandigheden kan worden opgelegd;

<sup>7</sup> Het begrip "administratieve sanctie" heeft een definitie gekregen die is gesuggereerd door het ministercomité van de Raad van Europa, die wij tot de onze maken: administratieve sancties zijn "*administrative acts which impose a penalty on persons on account of conduct contrary to the applicable rules, be it a fine or any punitive measure, whether pecuniary or not*". Aanbeveling R (91) 1 met betrekking tot de administratieve sancties, aangenomen op 13 februari 1991 door het Ministercomité van de Raad van Europa.

<sup>8</sup> Het gaat met andere woorden om een van de volgende beroepen: 1° belastingadviseur; 2° zaakbezorger; 3° deskundige in belastingzaken of in boekhouden; 4° of enig ander beroep dat tot doel heeft voor een of meer belastingplichtigen boek te houden of te helpen houden, ofwel voor eigen rekening ofwel als hoofd, lid of bediende van enigerlei vennootschap, vereniging, groepering of onderneming; 5° of, meer in het algemeen, het beroep dat erin bestaat een of meer belastingplichtigen raad te geven of bij te staan bij het vervullen van de verplichtingen opgelegd bij dit Wetboek of bij de ter uitvoering ervan vastgestelde besluiten."

— d'autre part, sur la réintégration d'un dispositif plus opérant de sanction administrative, portant sur des mesures non pécuniaires.

#### Art. 2

*Nouvel Article 446, § 1<sup>er</sup>. Instauration d'une amende administrative spécifique qui pourrait être appliquée aux intermédiaires dans des conditions déterminées.*

Cette disposition comporte un double volet.

Premièrement, quant au volet "pécuniaire" des sanctions susceptibles d'être appliquées aux intermédiaires fiscaux par l'administration, il faut se référer aux sanctions prévues par l'article 445, alinéa 1<sup>er</sup>, du CIR 92 qui indique, de manière générale, que *"Le fonctionnaire délégué par le directeur régional peut appliquer pour toute infraction aux dispositions du présent Code, ainsi que des arrêtés pris pour leur exécution, une amende de 50 euros à 1 250 euros."*

Sur le plan pénal, la sanction des intermédiaires en matière fiscale est opérante par l'application du droit pénal général, et plus particulièrement des dispositions du livre I<sup>er</sup>, y compris le chapitre VII et l'article 85, du Code pénal, auxquelles fait expressément référence l'article 457 du CIR 92. Cette possibilité, dans le domaine pénal, de se référer facilement aux dispositifs généraux relatifs à la participation et à la complicité aux infractions est, dans les faits, absente au plan administratif. Or, la sanction administrative se doit d'être, bien souvent, *"une réponse la plus rapide possible aux comportements constitutifs de contraventions ou d'incivilités, trop bénins et/ou trop nombreux pour être efficacement pris en charge par l'appareil pénal traditionnel."*<sup>9</sup> Les auteurs de la présente proposition de loi souhaitent remédier aux failles de notre système, à travers l'instauration d'une sanction spécifique et rapide frappant les intermédiaires fiscaux dont l'implication dans une infraction fiscale ressortirait de la circonstance qu'ils savaient ou devaient savoir que le contribuable s'exposait, par ses actes et omissions, et avec l'intention d'éluder l'impôt, à des amendes administratives.

<sup>9</sup> E. WILLEMART, Actes du Colloque du 21 octobre 2011 Sanctions administratives en Belgique, au Luxembourg et aux Pays-Bas, Secrétariat général du Bénélux, [www.raadvst-consetat.be/?action=doc&doc=929](http://www.raadvst-consetat.be/?action=doc&doc=929)

— opnieuw te voorzien in een doeltreffender administratieve sanctie die betrekking heeft op niet-geldelijke maatregelen.

#### Art. 2

*Nieuw artikel 446, § 1. Instelling van een bijzondere administratieve geldboete die de tussenpersonen in welbepaalde omstandigheden kan worden opgelegd*

Deze bepaling is tweeledig.

Met betrekking tot het "geldelijke" aspect van de sancties die de administratie de fiscale tussenpersonen kan opleggen, moet worden verwezen naar de sancties bepaald bij artikel 445, eerste lid, van het WIB 92. Dit artikel bepaalt algemeen dat *"de door de gewestelijke directeur gemachtigde ambtenaar (...) een geldboete van 50 euro tot 1 250 euro [kan] opleggen voor iedere overtreding van de bepalingen van dit Wetboek, evenals van de ter uitvoering ervan genomen besluiten."*

Op strafrechtelijk vlak kan de sanctie de fiscale tussenpersonen efficiënt worden opgelegd met toepassing van het algemeen strafrecht, en meer bepaald van de bepalingen van Boek I, met inbegrip van hoofdstuk VII en artikel 85 van het Strafwetboek, waarnaar artikel 457 van het WIB 92 uitdrukkelijk verwijst. In de praktijk ontbreekt op administratief vlak de mogelijkheid om, net als op strafrechtelijk vlak, probleemloos te verwijzen naar de algemene bepalingen inzake de deelname en de medeplichtigheid aan overtredingen. Heel vaak moet de administratieve sanctie worden gehanteerd om *"zo snel mogelijk te reageren op handelwijzen die een overtreding of overlast opleveren, maar die te licht en/of te talrijk zijn opdat het traditionele strafrechtelijk apparaat ze efficiënt zou kunnen behandelen."*<sup>9</sup> De indieners van dit wetsvoorstel willen de tekortkomingen van onze regeling wegwerken door te voorzien in een specifieke en snelle sanctie die kan worden opgelegd aan de fiscale tussenpersonen wier betrokkenheid bij een fiscale overtreding zou voortvloeien uit de omstandigheid die hen bekend was, of moest zijn, dat de belastingplichtige zich, door zijn handelingen en nalatigheden en met de bedoeling de belasting te ontwijken, blootstelde aan administratieve geldboeten.

<sup>9</sup> E. Willemart, Verslag van het colloquium van 21 oktober 2011, "Administratieve sancties in België, Luxemburg en Nederland, Vergelijkende studie", in samenwerking met het Secretariaat-Generaal van de Benelux, [http://www.raadvanstate.be/?page=external\\_cooperation&lang=nl](http://www.raadvanstate.be/?page=external_cooperation&lang=nl).



L'application de cette sanction est subordonnée à la réunion de circonstances particulières et, notamment l'absence d'éléments démontrant que:

— la personne a expressément tenté de dissuader le contribuable sanctionné;

— la personne s'est acquittée des obligations de rapportage éventuelles qui lui incombent en vertu de la loi; par "obligation de rapportage qui incombent à l'intermédiaire fiscal en vertu de la loi", les auteurs de la proposition de loi entendent qu'on se réfère, notamment, à la loi du 11 janvier 1993 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme, et aux mécanismes similaires portés par les législations de notre Royaume.

Deuxièmement, les auteurs de la présente proposition de loi ont souhaité que soient précisés et intégrés certains motifs de sanctions plus spécifiques, dont l'administration pourra user face à des agissements d'intermédiaires fiscaux "constituant des comportements inacceptables ou desquels ressort une incompétence manifeste"<sup>10</sup>.

Nous étayons ci-dessous ce qu'il faut entendre par "comportements constituant des comportements inacceptables ou desquels ressort une incompétence manifeste" dont les intermédiaires fiscaux peuvent se rendre responsables et sur base desquels l'administration fiscale serait fondée à prendre des sanctions administratives:

— le fait de fournir à l'administration fiscale, à un client actuel ou potentiel, et sciemment, des déclarations erronées ou trompeuses, en fait ou droit;

— la dissimulation d'éléments de fait ou de droit de nature à influencer la situation fiscale du contribuable;

<sup>10</sup> Ici encore, les auteurs constatent que ce type de sanction des intermédiaires fiscaux est largement répandu. Ainsi, en droit italien, comme l'ont souligné T. Lambert, Ivo Carracioli et al., in *Les sanctions administratives fiscales: aspects de droit comparé*, Ed. Harmattan, 2006: "Les conseils [...] sont passibles de sanctions dans des hypothèses de dol ou de faute grave. Le dol est considéré comme existant lorsque la violation a été commise avec l'intention de compromettre la détermination de la base imposable ou de l'impôt, ou que l'action entreprise était destinée à entraver l'activité administrative de vérification. La définition de la faute grave est plus précise. Celle-ci est établie lorsque l'incapacité ou la négligence du comportement sont indiscutables, qu'il n'est raisonnablement pas possible de douter de la signification et de l'importance de la norme enfreinte et que par conséquent, le non-respect d'obligations fiscales élémentaires apparaît de manière tout à fait évidente."

De toepassing van deze sanctie is onderworpen aan de vervulling van bijzondere omstandigheden, en meer bepaald aan de afwezigheid van elementen waaruit blijkt dat:

— de persoon uitdrukkelijk heeft gepoogd de bestrafte belastingplichtige van zijn voornemen af te brengen;

— de persoon zich heeft gekweten van de eventuele aangifteplicht die krachtens de wet op hem rust; onder "aangifteplicht die krachtens de wet op de fiscale tussenpersoon rust" verstaan de indieners van dit wetsvoorstel dat met name wordt verwezen naar de wet van 11 januari 1993 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld en de financiering van terrorisme, alsook naar de gelijkaardige mechanismen die in de wetgeving van ons Koninkrijk zijn vervat.

Bovendien ligt het in de bedoeling van de indieners van dit wetsvoorstel welbepaalde, meer specifieke sanctiegronden te verduidelijken en op te nemen, waarvan de administratie gebruik kan maken om in te gaan tegen de handelingen van fiscale tussenpersonen die onaanvaardbaar gedrag vertonen of gedrag dat blijkt geeft van kennelijke onbekwaamheid<sup>10</sup>.

Hieronder lichten de indieners toe wat moet worden verstaan onder "onaanvaardbaar gedrag of gedrag dat blijkt geeft van kennelijke onbekwaamheid" waarvoor de fiscale tussenpersonen verantwoordelijk kunnen worden gesteld en op grond waarvan de belastingadministratie administratieve geldboeten kan opleggen:

— de bewuste bezorging van foute of bedrieglijke aangiften, in feite of in rechte, aan de belastingadministratie of aan een huidige dan wel een potentiële klant;

— de verhulling van gegevens in feite of in rechte die van die aard zijn dat zij de fiscale situatie van de belastingplichtige beïnvloeden;

<sup>10</sup> Ook in dit verband constateren de indieners dat dit soort van sancties ten aanzien van de fiscale tussenpersonen op grote schaal wordt gebruikt. Zo beklemtoonden T. Lambert, Ivo Carracioli et al. in *Les sanctions administratives fiscales: aspects de droit comparé*, Ed. Harmattan, 2006, dat in het Italiaanse recht het volgende geldt: "Les conseils [...] sont passibles de sanctions dans des hypothèses de dol ou de faute grave. Le dol est considéré comme existant lorsque la violation a été commise avec l'intention de compromettre la détermination de la base imposable ou de l'impôt, ou que l'action entreprise était destinée à entraver l'activité administrative de vérification. La définition de la faute grave est plus précise. Celle-ci est établie lorsque l'incapacité ou la négligence du comportement sont indiscutables, qu'il n'est raisonnablement pas possible de douter de la signification et de l'importance de la norme enfreinte et que par conséquent, le non-respect d'obligations fiscales élémentaires apparaît de manière tout à fait évidente."

— la commercialisation répétée de mécanismes de planification fiscale agressive reposant sur une violation des dispositions fiscales ou comportant une analyse inexacte de questions soulevées dans le cadre des législations fiscales;

— la conduite méprisante à l'égard des agents fiscaux; la proposition de loi est rédigée afin, d'une part, de protéger les agents du fisc contre toute forme de harcèlement et, d'autre part, d'éviter tout arbitraire à l'encontre des intermédiaires fiscaux;

— la conduite incompétente ou imprudente, c'est-à-dire l'omission ou la méconnaissance hautement déraisonnable des dispositions légales, réglementaires et déontologiques, révélant une absence manifeste de discernement quant à la prudence ordinaire qu'un praticien doit observer dans de semblables circonstances;

— l'inobservation répétée des exigences de fond et de forme applicables aux déclarations, en vertu des circulaires de l'administration fiscale; une telle règle ne vaut, bien entendu, pas pour le cas où une circulaire de l'administration fiscale ferait l'objet d'une contestation légitime de la part de contribuables contestant la manière dont l'administration fiscale interprète telle ou telle disposition légale en matière d'impôt;

— le fait, directement ou indirectement, de tenter d'influencer l'action de tout agent ou employé de l'administration fiscale par l'utilisation de menaces, de fausses accusations, de contrainte ou de coercition, par l'offre de toute incitation spéciale ou la promesse d'un avantage, la corruption, active ou passive.

La mise en évidence de ces "comportements d'intermédiaires fiscaux constituant des comportements inacceptables ou desquels ressort une incompétence manifeste" susceptibles de sanctions s'inspirent, pour partie, de la pratique de l'Internal Revenue Service (IRS)

— de herhaalde commercialisering van regelingen voor agressieve fiscale planning die op een overtreding van de fiscale bepalingen berusten of die een onjuiste analyse inhouden van in de fiscale wetgeving aan bod komende aangelegenheden;

— onrespectvol gedrag ten aanzien van de belastingambtenaren; dit wetsvoorstel beoogt eensdeels de belastingambtenaren te beschermen tegen elke vorm van pesten en anderdeels elke vorm van willekeur jegens de fiscale tussenpersonen te voorkomen;

— onbekwaam of onomzichtig gedrag, met name verzuim of zeer onredelijke miskennis van de wettelijke, regelgevende en deontologische bepalingen, waarbij de betrokkene laat blijken kennelijk over onvoldoende onderscheidingsvermogen te beschikken in vergelijking met de gebruikelijke omzichtigheid die een beroepsbeoefenaar in gelijkaardige omstandigheden in acht moet nemen;

— de herhaalde niet-inachtneming van de basisvereisten en de vormvereisten waaraan de aangiften krachtens de omzendbrieven van de belastingadministratie moeten voldoen: een dergelijke regel geldt uiteraard niet voor het geval waarin een omzendbrief van de belastingadministratie rechtmatig zou worden betwist door belastingplichtigen die zich verzetten tegen de wijze waarop de belastingadministratie deze of gene fiscale bepaling interpreteert;

— directe of indirecte pogingen om de handelingen van een ambtenaar of werknemer van de belastingadministratie te beïnvloeden door bedreiging, valse beschuldigingen, pressie of dwang, door de aanbidding van eender welke bijzondere *incentive* of de belofte van een voordeel, alsook door actieve of passieve corruptie.

Om dergelijke handelingen van fiscale tussenpersonen die worden aangemerkt als "onaanvaardbaar gedrag of gedrag dat blijkt geeft van kennelijke onbekwaamheid" aan het licht te brengen, wordt deels inspiratie geput uit de regels die gelden bij de Amerikaanse

américain<sup>11</sup> qui s'intéresse, de plus en plus, au rôle joué par les fiscalistes, mandataires et intermédiaires fiscaux,

belastingdienst (*Internal Revenue Service* (IRS))<sup>11</sup>, die zich almaar meer toelegt op de rol die fiscalisten,

<sup>11</sup> Ainsi, le § 10.51 de la Circulaire 230: *Regulations governing practice before the Internal Revenue Service*, pages 32 et s. établit un ensemble d'éléments desquels sont susceptibles de ressortir l'incompétence ou la conduite répréhensible d'intermédiaires fiscaux: "L'incompétence et la conduite répréhensible pour lesquels un praticien peut être sanctionné selon le §10.50 ressortent notamment de: (1) La condamnation pour toute infraction criminelle en vertu de la législation fiscale fédérale. (2) La condamnation pour toute infraction criminelle impliquant la malhonnêteté ou l'abus de confiance. (3) La condamnation pour un crime à la loi fédérale ou d'État, dont le comportement en cause rend le praticien inapte à exercer auprès de l'IRS. (4) Le fait de fournir des informations fausses ou trompeuses, ou de participer, de quelque manière que ce soit, à la fourniture de renseignements faux ou trompeurs au département du Trésor, à tout agent ou employé de celle-ci, ou à n'importe quel tribunal autorisé à se prononcer sur des questions d'impôt fédéral, dans le cadre de toute affaire en instance ou dont il aurait à délibérer, alors que [la personne] avait connaissance du caractère fallacieux ou trompeur de l'information (ou des renseignements). Par "information", on entend l'ensemble des éléments de fait et de droit contenus dans le témoignage, les déclarations de revenus fédérales, États financiers, demandes d'inscription, affidavits, déclarations et tout autre document ou déclaration, écrite ou orale. [...] (6) Le fait d'avoir omis, volontairement, de faire une déclaration de revenus fédérale en violation des lois fiscales fédérales, ou délibérément éludé, tenté d'éluder ou participer d'une quelconque manière à la soustraction ou la tentative d'éluder le paiement de tout impôt fédéral. (7) Le fait, volontairement, d'aider, de conseiller, d'encourageant un client ou un client potentiel à violer, ou de suggérer à un client ou client potentiel de violer, toute loi de l'impôt fédéral, ou sciemment de conseiller ou de suggérer à un client ou client potentiel une planification fiscale agressive illégale en vue d'éluder l'impôt fédéral ou son paiement." (9) Le fait, directement ou indirectement, de tenter d'influencer l'action de tout agent ou employé de l'IRS par l'utilisation de menaces, de fausses accusations, de contrainte ou de coercition, par l'offre de toute incitation spéciale ou la promesse d'un avantage, la corruption, active ou passive. [...] (12) la conduite méprisante à l'égard des représentants de l'IRS, en ce compris l'utilisation d'un langage grossier, les fausses accusations ou déclarations,.... (13) Le fait de fournir des conseils erronés, faux ou de nature à induire en erreur, sciemment, par imprudence ou par incompétence, ou le fait de proposer (de "commercialiser") de manière répétée une analyse inexacte de questions soulevées dans le cadre des législations fiscales fédérales. Par "conseils erronés, faux ou de nature à induire en erreur" dans ce paragraphe, on entend, ceux qui reflètent ou résultent: - d'une déclaration sciemment inexacte en fait ou en droit; - de l'affirmation d'une position manifestement injustifiée en vertu de la loi existante; - de conseils ou d'assistance à des agissements illégaux ou frauduleux; - de la dissimulation d'éléments dont il est requis par la loi qu'ils soient révélés, - ou délibérément ne pas tenir compte d'informations indiquant que des éléments de faits exprimés dans l'avis sont faux ou trompeurs. Aux fins du présent paragraphe, on entend par "conduite imprudente", l'omission ou la méconnaissance hautement déraisonnable impliquant une absence évidente de discernement quant à la prudence ordinaire qu'un praticien doit observer dans de semblables circonstances. Le recours au critère de la répétition des propositions d'analyse (cfr. "de manière répétée"), est un facteur pris en considération de manière à déterminer si un praticien a agi sciemment, par imprudence ou par incompétence flagrante.

Par "conduite incompétente" on entend la conduite qui reflète une indifférence manifeste, une préparation manifestement insuffisante dans de telles circonstances ou une incapacité manifeste à exécuter les obligations envers le client. <http://www.irs.gov/pub/irs-utl/pcir230.pdf>

<sup>11</sup> In Circulaire nr. 230, *Regulations governing practice before the Internal Revenue Service*, wordt in § 10.51 (blz. 32 e.v.) een reeks elementen vastgesteld waaruit de onbekwaamheid of het onaanvaardbare gedrag van fiscale tussenpersonen kan worden afgeleid: "(a) Incompetence and disreputable conduct for which a practitioner may be sanctioned under §10.50 includes, but is not limited to: (1) Conviction of any criminal offense under the Federal tax laws. (2) Conviction of any criminal offense involving dishonesty or breach of trust. (3) Conviction of any felony under Federal or State law for which the conduct involved renders the practitioner unfit to practice before the Internal Revenue Service. (4) Giving false or misleading information, or participating in any way in the giving of false or misleading information to the Department of the Treasury or any officer or employee thereof, or to any tribunal authorized to pass upon Federal tax matters, in connection with any matter pending or likely to be pending before them, knowing the information to be false or misleading. Facts or other matters contained in testimony, Federal tax returns, financial statements, applications for enrollment, affidavits, declarations, and any other document or statement, written or oral, are included in the term "information". (...) (6) Willfully failing to make a Federal tax return in violation of the Federal tax laws, or willfully evading, attempting to evade, or participating in any way in evading or attempting to evade any assessment or payment of any Federal tax. (7) Willfully assisting, counseling, encouraging a client or prospective client in violating, or suggesting to a client or prospective client to violate, any Federal tax law, or knowingly counseling or suggesting to a client or prospective client an illegal plan to evade Federal taxes or payment thereof. (...) (9) Directly or indirectly attempting to influence, or offering or agreeing to attempt to influence, the official action of any officer or employee of the Internal Revenue Service by the use of threats, false accusations, duress or coercion, by the offer of any special inducement or promise of an advantage or by the bestowing of any gift, favor or thing of value. (...) (12) Contemptuous conduct in connection with practice before the Internal Revenue Service, including the use of abusive language, making false accusations or statements (...). (13) Giving a false opinion, knowingly, recklessly, or through gross incompetence, including an opinion which is intentionally or recklessly misleading, or engaging in a pattern of providing incompetent opinions on questions arising under the Federal tax laws. "False opinions" described in this paragraph include those which reflect or result from: - a knowing misstatement of fact or law; - an assertion of a position known to be unwarranted under existing law; - counseling or assisting in conduct known to be illegal or fraudulent; - concealing matters required by law to be revealed; - or from consciously disregarding information indicating that material facts expressed in the opinion or offering material are false or misleading. For purposes of this paragraph, "reckless conduct" is a highly unreasonable omission or misrepresentation involving an extreme departure from the standards of ordinary care that a practitioner should observe under the circumstances. A pattern of conduct is a factor that will be taken into account in determining whether a practitioner acted knowingly, recklessly, or through gross incompetence. "Gross incompetence" includes conduct that reflects gross indifference, preparation which is grossly inadequate under the circumstances, and a consistent failure to perform obligations to the client." - [www.irs.gov/pub/irs-utl/pcir230.pdf](http://www.irs.gov/pub/irs-utl/pcir230.pdf).

dans la planification fiscale agressive, et qui accroît ses efforts pour traiter le “côté de l’offre”, c’est-à-dire les intermédiaires fiscaux.

L’objectif poursuivi par le législateur américain était d’influencer l’analyse comparative risques/avantages conduite par le fiscaliste avant de commercialiser un refuge fiscal, ce qui a démontré son efficacité. Le présent paragraphe intègre la possibilité pour l’administration fiscale de procéder à la sanction de ces comportements à travers l’application d’amendes.

Il est naturellement toujours possible, à l’instar du système de droit américain évoqué, de procéder à l’interdiction professionnelle.

Dans ce dispositif apparaît également, en droit belge, une notion nouvelle: celle des “mécanismes de planification fiscale agressive reposant sur une violation des dispositions fiscales ou comportant une analyse inexacte de questions soulevées dans le cadre des législations fiscales”.

Il est également fait usage de cette notion à travers l’article 4 de la présente proposition de loi, introduisant un article 450/1 dans le CIR 92, et qui permet également une sanction sur le plan pénal. Nous renvoyons à cet article pour la définition plus précise des éléments constitutifs de cette infraction.

*Nouvel Article 446, § 2. Réintégration d’un dispositif opérant d’interdiction professionnelle.*

La présente proposition de loi s’attache également à la réintégration d’un dispositif plus efficace de sanctions administratives, portant sur des mesures non pécuniaires.

Au cours d’un Colloque du 21 octobre 2011 consacré aux sanctions administratives en Belgique, au Luxembourg et aux Pays-Bas, madame Elisabeth Willemart, auditeur au Conseil d’État de Belgique, a présenté de manière très exhaustive le contexte belge et l’appréhension juridique du phénomène des sanctions administratives. Comme le relève très justement l’auditeur, ces sanctions “*prennent souvent la forme d’amendes, mais elles peuvent aussi consister en des interdictions d’accès à certains lieux, des fermetures d’établissements, des retraits d’autorisations ou d’agrément, etc.*”

C’est ainsi que le CIR 92 prévoit, en ses articles 446 et 447, un mécanisme impliquant la “*perte du droit de représenter les contribuables*”, soit donc une forme de sanction particulière, relativement sévère et distincte

mandatarissen en fiscale tussenpersonen spelen bij agressieve fiscale planning, en die almaar meer het vizier richt op de aanbodzijde, met andere woorden de fiscale tussenpersonen.

De Amerikaanse wetgever had het met name gemunt op de vergelijkende risico/batenanalyse die de fiscalist maakt alvorens een fiscale toevluchtconstructie te commercialiseren; die aanpak heeft vruchten afgeworpen. Deze paragraaf strekt ertoe de belastingadministratie in staat te stellen dergelijk gedrag te bestraffen met geldboeten.

Naar het voorbeeld van het aangehaalde mechanisme in het Amerikaanse recht kan uiteraard altijd een beroepsverbod worden opgelegd.

In het Belgisch recht wordt in dat verband een nieuw begrip opgenomen, meer bepaald de “agressieve fiscale-planningsconstructies die op een overtreding van de fiscale bepalingen berusten of die een onjuiste analyse inhouden van in de fiscale wetgeving aan bod komende aangelegenheden”.

Van dat begrip wordt eveneens gebruik gemaakt in artikel 4 van dit wetsvoorstel, waarbij in het WIB 92 een artikel 450/1 wordt ingevoegd, teneinde ook in een strafrechtelijke sanctie te voorzien. Voor de precieze definitie van de elementen die deze overtreding uitmaken, wordt naar dat artikel verwezen.

*Nieuw artikel 446, § 2. Heropneming van een doeltreffend beroepsverbodmechanisme*

Dit wetsvoorstel strekt er voorts toe in de wetgeving opnieuw een doeltreffender mechanisme van administratieve sancties, bestaande uit niet-geldelijke maatregelen, op te nemen.

Tijdens een colloquium op 21 oktober 2011 over de administratieve sancties in België, Luxemburg en Nederland heeft mevrouw Elisabeth Willemart, auditeur bij de Raad van State van België, de situatie in België heel uitgebreid toegelicht en aangegeven welke plaats de administratieve sancties in het Belgische recht bekleden. Zoals de auditeur heel terecht opmerkt, bestaan die sancties vaak “*in de vorm van boetes, maar ze kunnen eveneens de vorm aannemen van een toegangsverbod voor bepaalde plaatsen, de sluiting van een inrichting, de intrekking van vergunningen of erkenningen, enzovoort*”.

In datzelfde verband voorziet het WIB 92, via de artikelen 446 en 447, in een mechanisme waarbij men iemand “*het recht [kan] ontzeggen belastingplichtigen te vertegenwoordigen*”, wat een heel specifieke en vrij

du régime plus courant de l'application d'amendes administratives. La présente proposition de loi vise à modifier, pour le rendre opérant, le dispositif actuel de l'article 446 du CIR 92.

Cet article prévoit que *“le ministre des Finances peut, par arrêté motivé, refuser, pour une période qui n'excède pas cinq ans, de reconnaître à toute personne le droit de représenter des contribuables en qualité de mandataire, sauf si cette personne est soumise à une discipline professionnelle légalement organisée ou si elle exerce son mandat en vertu de la loi ou d'une décision judiciaire”*.

Voici près de vingt ans, la question avait été soulevée au Sénat<sup>12</sup>, de savoir si cette sanction pouvait encore s'appliquer à l'expert-comptable, suite à la réglementation légale de la profession, en 1985<sup>13</sup>. La réponse est clairement négative: les articles 90 à 94 inclus de la loi du 21 février 1985 prévoient, en effet, un régime disciplinaire pour l'ensemble des membres de l'Institut des Experts comptables (de l'époque), de sorte qu'il est manifestement satisfait aux conditions dérogatoires de l'article 446 du CIR 92. Cette interprétation est, de manière évidente, applicable à l'ensemble des professions d'expertise et de conseil fiscal. Par ailleurs, le ministre des Finances détient, depuis 1999, un droit d'injonction auprès des autorités disciplinaires, sur la base notamment de l'article 5, § 2, de la loi du 22 avril 1999 relative à la discipline professionnelle des experts-comptables et des conseils fiscaux.

Ceci signifie qu'il peut lui-même introduire une plainte auprès du Conseil de l'Institut, qui doit ensuite se prononcer sur le renvoi<sup>14</sup>.

Ce droit d'injonction est activable, selon l'exposé des motifs du projet de loi, en cas de

*“... négligence à répétition des devoirs vis-à-vis du fisc, d'une surcharge de plaintes non fondées qui encombrement dans les services, d'un recours à des artifices*

<sup>12</sup> Q et R Parlement et Sénat, 1988-89, 28 mars 1989, 112 (Question n° 25)

<sup>13</sup> Loi relative à la réforme du révisorat d'entreprises.

<sup>14</sup> En vertu de la Loi du 22 avril 1999, article 5, § 2, “une plainte à l'encontre d'un expert-comptable ou d'un conseil fiscal peut être introduite auprès du Conseil de l'Institut [...] par le ministre des Finances relativement aux activités visées à l'article 38 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales”. Le § 5 précise encore que les décisions de la commission de discipline sont motivées et [...] notifiées sans retard [...] au ministre des Finances et à tout intéressé s'ils sont les auteurs de la plainte.

strenges sanction is, die afwijkt van het meer gebruikelijke stelsel van de administratieve sancties. Dit wetsvoorstel strekt ertoe het huidige mechanisme van artikel 446 van het WIB 92 te wijzigen en aldus écht efficiënt te maken.

Dat artikel bepaalt nu namelijk dat *“de minister van Financiën (...), bij gemotiveerd besluit, voor een tijdperk dat vijf jaar niet overtreft, elke persoon het recht [kan] ontzeggen belastingplichtigen te vertegenwoordigen in de hoedanigheid van lasthebber, behoudens wanneer die persoon onderworpen is aan een wettelijk ingerichte beroepstucht of zijn last vervult krachtens de wet of een rechterlijke beslissing”*.

Bijna twintig jaar geleden werd in de Senaat<sup>12</sup> de vraag gesteld of die sanctie nog van toepassing kon zijn op de accountant, gelet op de wettelijke regulering van het beroep in 1985<sup>13</sup>. Het antwoord is duidelijk negatief: de indertijd in de wet van 21 februari 1985 ingevoerde artikelen 90 tot 94 voorzien immers in een geheel van tuchtsancties voor alle leden van het (toenmalige) Instituut der Accountants, zodat ruimschoots is voldaan aan de afwijkende voorwaarden van artikel 446 van het WIB 92. Vanzelfsprekend is die interpretatie van toepassing op alle accountant- en belastingconsulentberoepen. Overigens heeft de minister van Financiën sinds 1999 een injunctierecht ten aanzien van de tuchtrechtelijke autoriteiten, meer bepaald op grond van artikel 5, § 2, van de wet van 22 april 1999 betreffende de beroepstucht voor accountants en belastingconsulenten.

Dat betekent dat hij zelf een klacht kan indienen bij de Raad van het Instituut, die zich vervolgens over een doorverwijzing naar de tuchtcommissie moet uitspreken<sup>14</sup>.

Volgens de memorie van toelichting van het wetsontwerp kan dat injunctierecht in het volgende geval worden geactiveerd:

*“het bij herhaling verwaarlozen van de verplichtingen tegenover de fiscus, het overbelasten van de diensten met ongegronde bezwaarschriften, zijn toevlucht nemen*

<sup>12</sup> Zie Vragen en Antwoorden Senaat, 1988-89, 28 maart 1989, nr. 112 (vraag nr. 25).

<sup>13</sup> Wet van 21 februari 1985 tot hervorming van het bedrijfsrevisorat.

<sup>14</sup> Overeenkomstig artikel 5, § 2, van de wet van 22 april 1999 kan “(e)en klacht tegen een accountant of een belastingconsulent (...) bij de Raad van het Instituut ingediend worden door (...) de minister van Financiën, met betrekking tot de activiteiten bedoeld in artikel 38 van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen (...)”. Voorts wordt in § 5 van datzelfde artikel gepreciseerd dat “(d)e beslissingen van de tuchtcommissie (...) met redenen [worden] omkleed (...) [en] onverwijld (...) meegedeeld aan de minister van Financiën en aan elke andere belanghebbende wanneer zij de indiener zijn van de klacht”.

*et à des méthodes faussant l'application normale des lois sur la fiscalité, et plus particulièrement d'une participation active à des infractions aux lois d'imposition à des fins frauduleuses ou préjudiciables ou encore de l'organisation de ces infractions"* (Chambre, DOC 49 1924/001, page 25).

Cette disposition de 1999 a achevé de rendre inopérante la disposition inscrite à l'article 446 du CIR 92. L'on connaît peu de cas dans lesquels cette sanction a été effectivement appliquée. Et pour cause. Non seulement, elle porte une sanction particulièrement grave, et donc pas nécessairement adaptée à la situation infractionnelle constatée par l'administration, mais encore cette dernière est inexistante aussitôt que l'intermédiaire est soumis à une discipline professionnelle légalement organisée.

Nous proposons, par l'intégration d'un dispositif nouveau, de faire mieux cohabiter ces différentes procédures. Ainsi, l'article 446 du CIR 92, remplacé par l'article 2 de la présente proposition de loi, transforme tout d'abord cette interdiction de représentation en interdiction temporaire d'exercer l'une des professions énumérées à l'article 455 du CIR 92. Nous proposons que cette sanction administrative (présentant l'intérêt d'être plus dissuasive et moins aisée à contourner par le recours à des tiers "prête-nom") soit également davantage mesurée et proportionnée, telle que doit l'être une sanction d'une telle gravité. Ceci se traduit, d'une part, par l'instauration des sanctions spécifiques prévues au nouveau § 1<sup>er</sup>, lesquelles permettent une gradation de la sanction et, d'autre part, par la limitation temporaire de cette interdiction professionnelle à une durée maximale de dix-huit mois.

Il faut souligner que notre législation intègre des mécanismes similaires. Ainsi, une interdiction de 3 à 10 ans de toute responsabilité au sein d'une société commerciale pour les personnes condamnées pour des infractions révélant leur malhonnêteté en affaires, ou l'exclusion, pour la même durée, du failli pénalement condamné de toute activité commerciale exercée en nom propre.<sup>15</sup> Comme le relève la doctrine, ces dispositions sont de bon sens: il convient en effet d'écarter de la vie commerciale, avec tous les risques qu'elle comporte, des personnes qui ont démontré leur déloyauté ou leur incompétence caractérisée. La durée maximale proposée est de dix-huit mois.

<sup>15</sup> Arrêté royal n° 22 du 24 octobre 1934, modifié par les lois du 2 juin 1998 et du 28 avril 2009, relatif à l'interdiction judiciaire faite à certains condamnés et faillis d'exercer certaines fonctions, professions ou activités.

*tot kunstgrepen en methodes die een normale toepassing van de belastingwetten vrijdelen, en meer in het bijzonder met bedrieglijk opzet of met het oogmerk te schaden, actief mee te werken aan inbreuken op de belastingwetten of die te organiseren"* (Kamer van volksvertegenwoordigers, DOC 49 1924/001, blz. 25).

Als gevolg van die bepaling van 1999 heeft het in artikel 446 van het WIB 92 vervatte mechanisme definitief zijn uitwerking verloren. Er zijn weinig gevallen bekend waarin die sanctie daadwerkelijk werd opgelegd. Daar zijn goede redenen voor. De sanctie is niet alleen bijzonder zwaar en dus niet noodzakelijk aangepast aan de door de administratie vastgestelde strafbare situatie, bovendien geeft die situatie geen aanleiding tot de bewuste sanctie zodra de tussenpersoon aan een wettelijk geregelde beroepstucht onderworpen is.

Via de invoeging van een nieuwe bepaling stellen de indieners voor ervoor te zorgen dat die uiteenlopende procedures zich beter tot elkaar verhouden. Aldus vormt artikel 446 van het WIB 92, dat wordt vervangen via artikel 2 van dit wetsvoorstel, dat vertegenwoordigingsverbod om tot een tijdelijk verbod een van de in artikel 455 van het WIB 92 opgesomde beroepen uit te oefenen. De indieners stellen voor dat die administratieve sanctie (die het voordeel biedt dat ze ontradender is en minder gemakkelijk kan worden omzeild door een beroep te doen op stromannen) ook gematigder en evenrediger zou zijn, zoals het een dermate zware sanctie past. Dat leidt enerzijds tot de instelling van de in de nieuwe § 1 vervatte specifieke sancties, die een gradatie van de sanctie mogelijk maken, en anderzijds tot de tijdelijke beperking van dat beroepsverbod tot een maximale duur van achttien maanden.

Opgemerkt zij dat in onze wetgeving reeds soortgelijke mechanismen zijn vervat. Zo geldt een verbod van 3 tot 10 jaar om enige leidende functie uit te oefenen in een handelsvennootschap voor iedere persoon die veroordeeld werd voor strafbare feiten waaruit zijn oneerlijkheid in handelszaken blijkt; voorts kan de gefailleerde voor dezelfde duur worden uitgesloten van de uitoefening van iedere handelsactiviteit in eigen naam<sup>15</sup>. Zoals de rechtsleer aangeeft, zijn die bepalingen zinvol: mensen die blij hebben gegeven van oneerlijkheid of van duidelijke onbekwaamheid, moeten worden geweerd uit het handelsleven met al zijn mogelijke gevaren. De voorgestelde maximale duur is achttien maanden.

<sup>15</sup> Koninklijk besluit nr. 22 van 24 oktober 1934 betreffende het rechterlijk verbod aan bepaalde veroordeelden en gefailleerden om bepaalde ambten, beroepen of werkzaamheden uit te oefenen, gewijzigd bij de wetten van 2 juni 1998 en 28 april 2009.

Cette période est délibérément limitée, de manière à présenter un caractère, non seulement dissuasif, mais également raisonnable au regard, d'une part, des sanctions disciplinaires et pénales existantes en la matière<sup>16</sup> et, d'autre part, de la gravité que revêt, en termes économiques, ce type d'interdiction professionnelle.

Par ailleurs, selon cette proposition de loi, la faculté d'interdiction arrêtée par le ministre des Finances cesse d'être opérante pour le cas où l'intermédiaire en cause se trouverait potentiellement soumis à des sanctions disciplinaires. Selon les dispositions proposées, il sera possible soit de solliciter un avis des autorités disciplinaires dont dépend l'intermédiaire, quant à l'opportunité d'éventuelles poursuites disciplinaires spécifiques, soit d'introduire une plainte auprès des mêmes autorités représentatives, sur la base des procédures spécifiques aux professions concernées, et notamment la loi du 22 avril 1999 précitée. Lorsqu'un avis de l'autorité disciplinaire est rendu ou si une plainte a été introduite, il est proposé que la mesure d'interdiction professionnelle soit suspendue afin que la procédure disciplinaire puisse être organisée. Cette suspension serait limitée à un délai de 6 mois, prolongeable de 3 mois, de manière, le cas échéant, à laisser à l'autorité disciplinaire la faculté et les moyens d'agir. En tout état de cause, le ministre des Finances ne pourra prononcer l'interdiction professionnelle visée que pour autant qu'aucune sanction disciplinaire n'ait été prononcée par une organisation de représentation professionnelle légalement organisée.

La sanction administrative qui découle de cette disposition poursuit donc, essentiellement, un objectif de dissuasion. Il s'agit, d'une part, d'un palliatif à l'éventuelle absence de réaction des autorités disciplinaires qui restent, naturellement, associées au dispositif et, d'autre part, d'une sanction efficace et opérant dans le champ de la sanction administrative, destinée à frapper les comportements graves, présentant une récidive, ou appelant une réponse rapide.

### Art. 3

*Nouvel article 447 – Intégration dans le cadre des nouvelles sanctions proposées de dispositions et principes encadrant l'action unilatérale de l'administration et des principes généraux du droit applicables en matière répressive.*

<sup>16</sup> Ainsi l'article 455 à travers lequel le législateur n'opère aucune distinction entre les professions qui sont, ou non, légalement organisées; ou l'ensemble des dispositions légales encadrant les professions concernées, dont la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales et à la discipline professionnelle des experts comptables et conseillers fiscaux.

Die tijdspanne is bewust beperkt zodat ze niet alleen ontradend werkt, maar ook redelijk is ten aanzien van, eensdeels, de terzake bestaande strafrechtelijke en tuchtstraffen<sup>16</sup> en, anderdeels, de ernst, uit een economisch oogpunt, van een dergelijk beroepsverbod.

Volgens dit wetsvoorstel vervalt de aan de minister van Financiën verleende mogelijkheid een beroepsverbod uit te spreken wanneer de tussenpersoon potentieel aan tuchtsancties zou zijn onderworpen. Ten opzichte van de voorgestelde bepalingen zal het mogelijk worden, hetzij over de opportuniteit van eventuele specifieke tuchtvervolging een advies te vragen aan de tuchtverheid waarvan de tussenpersoon afhangt, hetzij een klacht in te dienen bij dezelfde representatieve overheid, op grond van de voor de betrokken beroepen specifieke procedures en onder meer voormelde wet van 22 april 1999. Voorgesteld wordt dat, als de tuchtverheid advies heeft uitgebracht of als een klacht werd ingediend, het beroepsverbod wordt opgeschort zodat de tuchtprocedure kan worden georganiseerd. Die opschorting zou beperkt zijn tot een tijdspanne van 6 maanden die met 3 maanden kan worden verlengd, opdat de tuchtverheid in voorkomend geval de mogelijkheid en de middelen heeft om te handelen. In ieder geval mag de minister van Financiën het bedoelde beroepsverbod alleen uitspreken als geen enkele tuchtsanctie werd opgelegd door een wettelijk georganiseerde representatieve beroepsorganisatie.

De administratieve sanctie die uit die bepaling voortvloeit, beoogt dus voornamelijk ontradend te zijn. Het gaat enerzijds om een noodoplossing voor het eventuele uitblijven van een reactie van de tuchtverheid, die uiteraard bij een en ander betrokken blijft. Anderzijds betreft het een doeltreffende sanctie die tot de categorie van de administratieve sancties behoort en die bedoeld is om ernstige gedragingen te bestraffen, waarbij sprake is van recidive of die snel een antwoord vereisen.

### Art. 3

*Nieuw artikel 447 – Opneming, in het kader van de nieuwe voorgestelde sancties, van bepalingen en principes die gelden als kader voor het eenzijdig optreden van de administratie, alsook van de algemene rechtsbeginselen die van toepassing zijn in strafzaken*

<sup>16</sup> Bijvoorbeeld artikel 455, waarin de wetgever geen enkel onderscheid maakt tussen de beroepen die al dan niet wettelijk georganiseerd zijn, of de wettelijke bepalingen die voor de betrokken beroepen gelden, waaronder de wetten van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen en betreffende de beroepstucht voor accountants en belastingconsulenten.

Les auteurs de la présente proposition de loi ne perdent naturellement pas de vue la nécessité d'appliquer ces sanctions de manière proportionnée, en ayant égard non seulement aux dispositions et principes qui encadrent l'action unilatérale de l'administration, mais également aux principes généraux du droit applicables en matière répressive. La Cour constitutionnelle l'a rappelé en ces termes, dans un arrêt rendu le 30 mars 2011: “[...] Même en l’absence d’une disposition explicite, la sanction en cause ne pourrait être infligée sans que soit préalablement offerte à l’intéressé la possibilité de faire connaître utilement son point de vue. En effet, les principes de bonne administration qui comportent le droit d’être entendu exigent que l’intéressé soit informé des motifs de fait et de droit de la sanction administrative envisagée à son égard, qu’il dispose d’un délai suffisant pour préparer sa défense et qu’il puisse prendre connaissance du dossier complet établi en vue de prendre la décision. Ces principes exigent également que la mesure soit motivée. [...] En ce qui concerne la charge de la preuve, c’est au fonctionnaire qui décide d’infliger la sanction administrative qu’il incombe d’établir la véracité des faits reprochés à la personne mise en cause et de démontrer sa culpabilité”<sup>17</sup>.

Dès lors, les auteurs de la présente proposition de loi se sont attachés à renforcer les dispositions de l'article 447 du CIR 92, lequel prévoit une convocation et une comparution préalable de la personne concernée.

Par ailleurs, en Belgique, le contrôle juridictionnel des sanctions administratives est exercé, sauf dispositions spécifiques contraires, par la section contentieux du Conseil d'État, statuant sur les recours en annulation ou en suspension introduits contre les décisions par lesquelles une autorité administrative inflige une sanction.

La Cour constitutionnelle a confirmé à de nombreuses reprises<sup>18</sup> que le contrôle exercé par le Conseil d'État constitue un “recours effectif devant une juridiction indépendante et impartiale” répondant aux exigences des articles 6 et 13 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales.

<sup>17</sup> C. Const., arrêt 44/2011, du 30 mars 2011, B.35.

<sup>18</sup> *Ibidem*, Attendus B.10.1 et B.10.2.

De indieners van dit wetsvoorstel verliezen uiteraard de noodzaak van evenredige sancties niet uit het oog. Daarbij gaat de aandacht niet alleen uit naar de bepalingen en principes die gelden voor het eenzijdig optreden van de administratie, maar ook naar de algemene rechtsbeginselen die van toepassing zijn in strafzaken. Het Grondwettelijk Hof heeft daar in de volgende bewoordingen aan herinnerd in een arrest van 30 maart 2011: “Ook bij ontstentenis van een uitdrukkelijke bepaling, kan de in het geding zijnde sanctie niet worden opgelegd zonder dat aan de betrokkene vooraf de mogelijkheid wordt geboden zijn standpunt op een nuttige wijze te doen kennen. De beginselen van behoorlijk bestuur die de hoorplicht omvatten, vereisen immers dat de betrokkene wordt ingelicht over de feitelijke en juridische grondslag van de administratieve sanctie die ten aanzien van hem wordt overwogen, dat hij over een voldoende termijn beschikt om zijn verweer voor te bereiden en dat hij kennis kan nemen van het volledige dossier dat werd samengesteld met het oog op het nemen van de beslissing. Die beginselen vereisen eveneens dat de maatregel wordt gemotiveerd. (...) Wat de bewijslast betreft, staat het aan de ambtenaar die beslist om de administratieve sanctie op te leggen, de werkelijkheid van de feiten die aan de in het geding gestelde persoon worden verweten, te bewijzen, alsook diens schuld”<sup>17</sup>.

De indieners van dit wetsvoorstel hebben er dan ook naar gestreefd de bepalingen van artikel 447 van het WIB 92 te versterken. Dat artikel voorziet in een oproeping en een voorafgaande verschijning van de betrokken persoon.

Bovendien wordt in België de jurisdictionele toetsing, onder voorbehoud van andersluidende specifieke bepalingen, uitgeoefend door de afdeling rechtspraak van de Raad van State; die doet uitspraak over de beroepen tot vernietiging of opschorting welke worden ingediend tegen de beslissingen waarbij een administratieve overheid een sanctie oplegt.

Het Grondwettelijk Hof heeft vele malen bevestigd dat de Raad van State “een volwaardige jurisdictionele toetsing uitoefent, zowel aan de wet als aan de algemene rechtsbeginselen (...)” die voldoet aan de vereisten van de artikelen 6 en 13 van het Verdrag voor de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden<sup>18</sup>.

<sup>17</sup> Grondwettelijk Hof, arrest nr. 44/2011 van 30 maart 2011, B.35.

<sup>18</sup> *Ibidem*, overwegingen B.10.1 en B.10.2.



## CHAPITRE 2

## Sanctions pénales

## Art. 4

*Nouvel article 450/1. Instauration d'une infraction pénale spécifique non facultative pour les intermédiaires fiscaux qui conseillent des montages frauduleux à leurs clients*

La Commission européenne, par une recommandation du 6 décembre 2012, a souhaité attirer l'attention des États membres quant à la question de plus en plus régulièrement abordée de la "planification fiscale agressive". Selon cette recommandation, cette dernière "consiste à tirer parti des subtilités d'un système fiscal ou des incohérences entre deux ou plusieurs systèmes fiscaux afin de réduire l'impôt à payer." La Commission européenne relève par ailleurs, en préambule, que, afin "de parvenir à un meilleur fonctionnement du marché intérieur, il est nécessaire d'encourager tous les États membres à adopter la même approche générale vis-à-vis de la planification fiscale agressive, ce qui permettrait d'atténuer les distorsions existantes.". Si, comme le relève la Commission européenne, "les pays du monde entier ont toujours considéré la planification fiscale comme une pratique légitime", la sophistication toujours plus grande des structures de planification et l'opacité des mécanismes qu'elles mettent en place ont occulté, au fil du temps, qu'elles reposaient également, parfois, sur une violation des dispositions fiscales ou comportaient une analyse inexacte de questions soulevées dans le cadre des législations fiscales.

La circonstance que ces opérations reposent souvent sur une forme d'ingénierie imaginée et commercialisée par des intermédiaires, dont la responsabilité a été régulièrement pointée du doigt par la commission d'enquête, appelle un traitement particulier et, le cas échéant, une sanction adaptée de ceux-ci. Les mécanismes de planification fiscale agressive sont, ainsi que l'a relevé le Forum de Séoul (2006)<sup>19</sup>, régulièrement le résultat d'élaborations complexes de modèles, de systèmes d'"ingénierie fiscale" auxquels contribuent des intermédiaires fiscaux versés dans ces expertises, et qui en proposent le montage, le cadre juridique et économique, et qui, même, en commercialisent le produit.

<sup>19</sup> Voir *supra* note infrapaginale n° 1.

## HOOFDSTUK 2

## Strafrechtelijke sancties

## Art. 4

*Nieuw artikel 450/1. Instelling van een specifiek, niet-facultatief strafrechtelijk misdrijf, voor de fiscale tussenpersonen die hun cliënten frauduleuze constructies aanraden*

De Europese Commissie heeft met een aanbeveling van 6 december 2012 de aandacht van de lidstaten willen vestigen op het almaar vaker opduikende vraagstuk van de "agressieve fiscale planning". Volgens die aanbeveling houdt dergelijke planning in "dat wordt geprofiteerd van de technische details van een belastingstelsel of van incongruenties tussen twee of meer belastingssystemen met als doel de verschuldigdheid van belasting te verminderen". In de preambule wijst de Europese Commissie voorts op het volgende: "Met het oog op een betere werking van de interne markt is het noodzakelijk alle lidstaten aan te moedigen dezelfde algemene aanpak te volgen ten aanzien van agressieve fiscale planning, hetgeen zou helpen om bestaande verstoringen te beperken". Ofschoon, zoals de Europese Commissie aanstipt, "landen in de hele wereld (...) fiscale planning van oudsher als een rechtmatige praktijk [kwalificeren]", hebben de almaar toenemende verfijning van de planningsstructuren en de ondoorzichtigheid van de regelingen die erdoor worden opgezet, mettertijd aan het oog onttrokken dat ze soms ook berustten op een schending van de fiscale bepalingen, dan wel dat ze een onjuiste analyse bevatten van in de fiscale wetgeving aan bod komende aangelegenheden.

Doordat die constructies vaak berusten op een door tussenpersonen uitgedachte en gecommercialiseerde spitstechnologie, waarvan de verantwoordelijkheid herhaaldelijk is gelaakt door de onderzoekscommissie, is een bijzondere aanpak en, in voorkomend geval, een daaraan aangepaste straf nodig. Zoals het Forum van Seoel (2006)<sup>19</sup> heeft opgemerkt, zijn de regelingen in verband met agressieve fiscale planning geregeld het resultaat van de uitwerking van complexe modellen, systemen van "fiscale spitstechnologie", waartoe wordt bijgedragen door de bij die expertises betrokken fiscale tussenpersonen, die daartoe de constructie alsook het juridisch en economisch kader bieden en die het dienovereenkomstige product zelfs commercialiseren.

<sup>19</sup> Cf. *supra*, voetnoot nr. 1.

Nombreux sont les régimes juridiques<sup>20</sup> qui prennent en considération cette question et érigent, pour reprendre les termes de la recommandation 50 de la commission d'enquête de lutte contre la grande fraude fiscale, une "infraction spécifique non-facultative pour les intermédiaires fiscaux qui conseillent des montages frauduleux à leurs clients"<sup>21</sup>. La présente proposition de loi suggère de faire droit à la recommandation 50 de la commission d'enquête et d'intégrer une infraction nouvelle, spécifique et non facultative, pour les intermédiaires fiscaux qui proposent des montages frauduleux à leurs clients. La sanction vise les intermédiaires fiscaux de manière identique aux autres dispositions de la présente proposition de loi, à savoir l'une des personnes visées à l'article 455 du CIR 92 qui, "dans une intention frauduleuse ou l'intention de nuire aux intérêts du Trésor", aura proposé à une autre personne déterminée une ou plusieurs opérations de planification fiscale agressive reposant sur une violation des dispositions fiscales ou comportant une analyse inexacte de questions soulevées dans le cadre des législations fiscales".

Par "planification fiscale agressive", il faut entendre l'opération ou l'ensemble d'opérations mises en œuvres par un contribuable et consistant à tirer parti des subtilités du système fiscal belge ou des incohérences entre le système fiscal belge et un autre ou plusieurs autres systèmes fiscaux, afin de réduire l'impôt à payer". Une distinction est faite entre, d'une part, la planification fiscale agressive simple et, d'autre part, la planification fiscale agressive aggravée. Dans le premier cas, les intermédiaires fiscaux sont accusés d'abuser du système des règles fiscales, sans toutefois violer l'une ou l'autre disposition légale ou réglementaire. Le ministre des finances pourra alors déposer plainte auprès de l'ordre professionnel concerné afin que celui-ci prenne des sanctions disciplinaires sanctionnant la violation des règles relatives à la déontologie de la profession. Dans le second cas, puisque des règles sont violées, des sanctions administratives pourront être imposées aux intermédiaires fiscaux concernés. Concernant ce dernier cas, deux éléments essentiels doivent être réunis pour que soit établie cette infraction.

D'une part, un élément intentionnel devra être discerné dans le chef de l'intermédiaire, qui doit avoir agi dans "une intention frauduleuse ou une intention de

Veel rechtsstelsels<sup>20</sup> houden rekening met dat knelpunt en bevatten "specifieke niet-facultatieve straffen voor de belastingadviseurs (...) die hun cliënten frauduleuze constructies aanraden"<sup>21</sup>. Dit wetsvoorstel stelt voor aanbeveling 50 van de parlementaire onderzoekscommissie te volgen en te voorzien in een nieuwe, specifieke en niet-facultatieve overtreding voor de fiscale tussenpersonen die hun klanten voorstellen frauduleuze constructies op te zetten. De sanctie geldt voor de fiscale tussenpersonen op dezelfde wijze als de andere bepalingen van dit wetsvoorstel. Het gaat daarbij met name om één van de bij artikel 455 van het WIB 92 bedoelde personen die "met bedrieglijk opzet dan wel met de bedoeling de belangen van de Schatkist te schaden" aan een welbepaalde andere persoon één of meer agressieve fiscale-planningsconstructies heeft voorgesteld, die op een overtreding van de fiscale bepalingen berusten of die een onjuiste analyse inhouden van de in de fiscale wetgeving aan bod komende aangelegenheden.

Onder "agressieve fiscale planning" moet worden verstaan de constructie dan wel het geheel van constructies van een belastingplichtige die inhouden dat wordt geprofiteerd van de subtiele aspecten van het Belgische belastingstelsel of van incongruenties tussen de Belgische belastingregeling en een andere belastingregeling of andere belastingregelingen, met als doel de verschuldigde belasting te verminderen. Er wordt een onderscheid gemaakt tussen de eenvoudige agressieve fiscale planning en de grote agressieve fiscale planning. In het eerste geval wordt de fiscale tussenpersonen ten laste gelegd dat zij de belastingregeling misbruiken, evenwel zonder dat zij eender welke wettelijke of regelgevende bepaling schenden. In dat geval kan de minister van Financiën een klacht indienen bij de betrokken beroepsorde, opdat die tuchtstraffen oplegt om de schending van de deontologische beroepsregels te bestraffen. Aangezien in het tweede geval sprake is van schending van de regels, kan de betrokken fiscale tussenpersonen administratieve sancties worden opgelegd. In dat geval moet aan twee essentiële voorwaarden zijn voldaan om de overtreding vast te stellen.

Eerst en vooral moet worden aangetoond dat de fiscale tussenpersoon intentioneel heeft gehandeld, "met bedrieglijk opzet dan wel met de bedoeling de

<sup>20</sup> L'exemple le plus célèbre étant la circulaire C230 (op.cit), appliquée depuis plus de cent ans aux États Unis, et qui permet à l'IRS de mener des enquêtes sur les violations supposées de la loi par les fiscalistes et d'engager des actions appropriées lorsque celles-ci sont avérées.

<sup>21</sup> Voir recommandation n° 50 de la commission d'enquête parlementaire chargée d'examiner les grands dossiers de fraude fiscale, DOC 52 0034/004, p. 253.

<sup>20</sup> Het bekendste voorbeeld is de omzendbrief C230 (op.cit.) die sinds meer dan honderd jaar in de Verenigde Staten wordt toegepast en die de IRS in staat stelt onderzoek in te stellen naar de vermeende schending van de wet door de fiscalisten, alsook passend op te treden wanneer die schending bewezen is.

<sup>21</sup> Zie aanbeveling 50 van de parlementaire onderzoekscommissie naar de grote fiscale-fraudedossiers, DOC 52 0034/004, blz. 253.

nuire aux intérêts du Trésor”. À cet égard, il est important de relever que les auteurs de la présente proposition de loi entendent expressément que la démonstration de cette intention frauduleuse ne doit pas nécessairement être démontrée dans le chef du contribuable ou du bénéficiaire direct de la planification fiscale agressive. D’autre part, un élément matériel plus spécifique encore: la “planification fiscale agressive” dont l’intermédiaire aura proposé le recours devra reposer sur la violation de dispositions fiscales (de droit belge ou de droit étranger) ou comporter une “analyse inexacte de questions soulevées dans le cadre des législations fiscales”.

Par “analyse inexacte de questions soulevées dans le cadre des législations fiscales”, on entend, l’analyse reposant sur des éléments inexacts, en fait ou en droit, l’affirmation d’un avis juridique manifestement injustifié quant aux dispositions d’une loi existante, le fait de n’avoir, délibérément, pas tenu compte d’informations indiquant que des éléments de fait exprimés dans l’avis sont faux ou trompeurs. Il appartiendra donc aux autorités de poursuite de démontrer les éléments constitutifs de l’infraction visée sur base des circonstances évoquées ci-avant.

#### Art. 5

*Réinstauration de la sanction pénale de l’ancien article 454 du CIR 92, en matière de recouvrement*

La loi-programme du 27 décembre 2006<sup>22</sup> a abrogé l’article 454 du CIR 92. Cet article prévoyait que:

*“En réprimant une infraction à l’article 421, le juge pourra interdire au redevable intéressé d’exercer en Belgique, directement ou indirectement, jusqu’à ce qu’il se soit mis en règle, une des activités professionnelles d’où résultent des bénéfices, profits ou rémunérations de dirigeants d’entreprise. Il pourra, en outre, en motivant sa décision sur ce point, ordonner la fermeture des établissements exploités en Belgique par ces personnes, pour la durée de cette interdiction.”. L’exposé des motifs de la loi-programme abrogeant cette mesure précisait que “pour être capable de sanctionner d’une manière plus rapide et plus efficace les redevables qui se dérobent à leurs obligations fiscales en usant de manœuvres frauduleuses, l’article 454 du CIR 92 est abrogé et un nouvel article 421bis est inséré dans le même Code. Le nouvel article 421bis du CIR 92 modifie les dispositions de l’article 454 du CIR 92 et les insère*

<sup>22</sup> Loi-programme du 27 décembre 2006, Doc Chambre 51/2773/001.

belangen van de Schatkist te schaden”. In dat verband is het belangrijk op te merken dat de indieners van dit wetsvoorstel uitdrukkelijk aangeven dat niet noodzakelijk moet worden aangetoond dat bij de belastingplichtige of de directe begunstigde van de agressieve fiscale planning sprake is van bedrieglijk opzet. Bovendien is er een nog specifiekere materieel element: de “agressieve fiscale planning” die door de fiscale tussenpersoon werd voorgesteld, moet berusten op de schending van fiscale bepalingen (van Belgisch of van buitenlands recht), dan wel een “onjuiste analyse inhouden van in de fiscale wetgeving aan bod komende aangelegenheden”.

Onder “onjuiste analyse van in de fiscale wetgeving aan bod komende aangelegenheden” verstaat men de analyse die berust op onjuiste gegevens in feite of in rechte, het verkondigen van een kennelijk ongerechtvaardigd juridisch advies over bepalingen van een bestaande wet, alsook het feit opzettelijk geen rekening te hebben houden met informatie die aangeeft dat feitelijke aspecten van het advies vals of bedrieglijk zijn. Het komt derhalve de vervolgende autoriteiten toe de constitutieve elementen van de bedoelde overtreding op grond van voormelde omstandigheden aan te tonen.

#### Art. 5

*Herinvoering van de strafsanctie van het voormalige artikel 454 van het WIB 92 inzake invordering*

Artikel 454 van het WIB 92 werd opgeheven bij de programmawet van 27 december 2006<sup>22</sup>. Dit artikel bepaalde het volgende:

*“Bij de bestraffing van een overtreding van artikel 421, kan de rechter de betrokken belastingplichtige verbieden in België, rechtstreeks of onrechtstreeks, een beroepswerkzaamheid uit te oefenen waaruit winsten, baten of bezoldigingen van bedrijfsleiders worden verkregen, totdat hij zijn verplichtingen is nagekomen. Hij kan bovendien, mits hij zijn beslissing op dat stuk motiveert, voor de duur van dat verbod de sluiting bevelen van de door die personen in België geëxploiteerde inrichtingen.” In de memorie van toelichting van de programmawet waarbij deze maatregel werd opgeheven, werd het volgende gepreciseerd: “Om de belastingplichtigen die zich onttrekken aan hun fiscale verplichtingen door het stellen van frauduleuze handelingen sneller en efficiënter te kunnen sanctioneren, wordt artikel 454, WIB 92 opgeheven en wordt een nieuw artikel 421bis in hetzelfde Wetboek ingevoegd.*

<sup>22</sup> Programmawet van 27 december 2006, DOC 51 2773/001.

*au sein de la Section première du Chapitre IX consacrée aux garanties à fournir par certains redevables.*"<sup>23</sup>.

Assez judicieusement, le Conseil d'État, dans son avis rendu quant au projet de loi-programme, releva que *"selon l'exposé des motifs, l'article 454 du CIR 92 est abrogé compte tenu de l'insertion d'un nouvel article 421bis dans ce même Code. L'attention est cependant attirée sur ce que l'article 454 du CIR 92 et l'article 421bis, en projet, du CIR 92 (article 9 de l'avant-projet de loi) visent des hypothèses différentes. Il n'est, en effet, pas exclu qu'un juge puisse estimer nécessaire de faire application de l'article 454 précité dans l'hypothèse où le directeur régional des contributions directes n'aurait préalablement pas estimé nécessaire de faire application de l'article 421bis."*<sup>24</sup>. Les travaux parlementaires et propositions d'amendements relatifs au projet de loi-programme ne font état d'aucun autre débat en réponse à cette remarque, pourtant pertinente, du Conseil d'État. Pertinence encore confirmée avec l'instauration du dispositif *"una via"*, lequel suppose la recherche d'une certaine symétrie des moyens et sanctions à disposition du juge comme de l'administration.

L'article 420 du CIR 92 prévoit en effet que, par décision motivée, le directeur régional des contributions directes peut exiger qu'une garantie réelle ou une caution personnelle soit constituée par toute personne physique ou morale assujettie à l'un des impôts sur les revenus, en tant que bénéficiaire de bénéfices ou profits, ainsi que par toute personne physique ou morale redevable d'un précompte mobilier ou professionnel, lorsque la valeur vénale de ses biens situés en Belgique, et qui constituent le gage du Trésor, déduction faite des dettes et des charges qui les grèvent, est insuffisante pour couvrir le montant présumé des obligations qui lui incombent pour une année, en vertu du CIR 92. Cette mesure est complétée par le dispositif de l'article 421, qui fixe les délais et modalités pour la constitution de ladite garantie.

L'article 421bis assure donc la sanction d'une non-conformité à l'article 421.

Les auteurs de la présente proposition de loi suggèrent, dès lors, que cette sanction, applicable, selon les termes de l'article, aux contraventions aux mesures

<sup>23</sup> Voir DOC 51 3773/001, p. 20.

<sup>24</sup> Voir DOC 51 2773/002, p. 390.

*Het nieuwe artikel 421bis, WIB 92 wijzigt de bepalingen van artikel 454, WIB 92 en voegt ze in in de Afdeling I van Hoofdstuk IX betreffende de door sommige belastingsschuldigen te stellen waarborg.*"<sup>23</sup>.

In zijn advies over het ontwerp van programmawet maakte de Raad van State de vrij oordeelkundige volgende opmerking: *"Volgens de memorie van toelichting wordt artikel 454 van het WIB 92 opgeheven omwille van de invoering van een nieuw artikel 421bis in hetzelfde wetboek. De aandacht wordt er evenwel op gevestigd dat artikel 454 van het WIB 92 en het ontworpen artikel 421bis van het WIB 92 (artikel 9 van het voorontwerp van wet) betrekking hebben op verschillende gevallen. Het is immers niet uitgesloten dat een rechter het noodzakelijk kan achten het voornoemde artikel 454 in toepassing te brengen, ingeval de gewestelijke directeur van de directe belastingen het vooraf niet noodzakelijk zou hebben geacht artikel 421bis in toepassing te brengen."*<sup>24</sup>. In het overzicht van de parlementaire werkzaamheden en de voorstellen tot amendement van het ontwerp van programmawet wordt nergens gewag gemaakt van enig vervolgdebat over deze nochtans relevante opmerking van de Raad van State. Dat die opmerking relevant is, wordt andermaal bevestigd door de instelling van de *"una via"*-regeling, die ervan uitgaat dat wordt gezocht naar een zekere balans tussen de middelen en de sancties die de rechter c.q. de administratie ter beschikking staan.

Artikel 420 van het WIB 92 bepaalt immers dat de gewestelijk directeur van de directe belastingen bij een met redenen omklede beslissing een zakelijke waarborg of een persoonlijke zekerheid kan eisen van elke natuurlijke persoon dan wel rechtspersoon die onderworpen is aan één van de vormen van inkomstenbelastingen, als begunstigde van baten of winsten, alsook van eender welke natuurlijke persoon of rechtspersoon die roerende voorheffing of bedrijfsvoorheffing verschuldigd is, wanneer de venale waarde van zijn in België gelegen goederen die de waarborg van de Schatkist vormen, na aftrek van de schulden en lasten die ze bezwaren, niet volstaat om het geraamde bedrag van de hem opgelegde verplichtingen voor één jaar te dekken, krachtens het WIB 92. Deze maatregel wordt aangevuld met het bepaalde in artikel 421, dat de termijnen en de nadere regels voor de opbouw van voormelde waarborg vaststelt.

Artikel 421bis voorziet dus in sanctionering als er geen overeenstemming is met artikel 421.

De indieners van dit wetsvoorstel suggereren dan ook dat deze straf, die luidens het artikel van toepassing is op overtredingen van de in artikel 421 bedoelde

<sup>23</sup> Zie DOC 51 2773/001, blz. 20.

<sup>24</sup> Zie DOC 51 2773/002, blz. 390.

portées par l'article 421 en matière de recouvrement des dettes fiscales, soit réinstaurée, de manière à assurer la sanction de ce type de comportement, en ce compris par la voie pénale. Les auteurs entendent ainsi faire suite à l'observation précitée du Conseil d'État, selon laquelle il n'est pas déraisonnable de penser qu'un juge puisse estimer nécessaire de faire application de l'article 454 précité, dans l'hypothèse où le directeur régional des contributions directes n'aurait, préalablement, pas estimé nécessaire de faire application de l'article 421bis.

### TITRE III

#### *Modifications au Code de la taxe sur la valeur ajoutée*

#### CHAPITRE 1<sup>ER</sup>

#### **Sanctions administratives**

##### Art. 6

Cet article repose sur les mêmes considérations et objectifs qui ont présidés à la rédaction de l'article 2 de la présente proposition de loi et vise essentiellement, en matière de TVA, d'une part, l'instauration d'une amende administrative spécifique qui pourrait être appliquée aux intermédiaires dans des conditions déterminées et, d'autre part, la réintégration d'un dispositif opérant d'interdiction professionnelle. Les auteurs renvoient à l'ensemble des commentaires précités.

##### Art. 7

Cet article repose sur les mêmes considérations et objectifs qui ont présidés à la rédaction de l'article 3 de la présente proposition de loi et vise essentiellement, en matière de TVA, l'intégration dans le cadre des nouvelles sanctions proposées, de dispositions et principes encadrant l'action unilatérale de l'administration et des principes généraux du droit applicables en matière répressive. Les auteurs renvoient à l'ensemble des commentaires précités.

#### CHAPITRE 2

#### **Sanctions pénales**

##### Art. 8

Cet article repose sur les mêmes considérations et objectifs qui ont présidé à la rédaction de l'article 4 de la présente proposition de loi et vise essentiellement

maatregelen inzake de invordering van fiscale schulden, opnieuw wordt ingesteld, zodat dit soort handelingen wordt bestraft, óók strafrechtelijk. De indieners willen aldus gevolg geven aan de voornoemde opmerking van de Raad van State, volgens welke het niet onredelijk is te denken dat een rechter het nodig kan achten het voornoemde artikel 454 toe te passen als de gewestelijk directeur van de directe belastingen het vooraf niet nodig zou hebben gevonden artikel 421bis toe te passen.

### TITEL III

#### *Wijzigingen van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde*

#### HOOFDSTUK 1

#### **Administratieve sancties**

##### Art. 6

Dit artikel berust op dezelfde overwegingen en doelstellingen die ten grondslag lagen aan de opstelling van artikel 2 van dit wetsvoorstel; het strekt er inzake btw voornamelijk toe, enerzijds, een specifieke administratieve geldboete in te stellen, die onder bepaalde voorwaarden op de tussenpersonen zou kunnen worden toegepast, en, anderzijds, inzake beroepsverbod opnieuw een werkzame bepaling op te nemen. De indieners verwijzen naar alle hiervoor gegeven commentaar.

##### Art. 7

Dit artikel berust op dezelfde overwegingen en doelstellingen die ten grondslag lagen aan de opstelling van artikel 3 van dit wetsvoorstel; het strekt er inzake btw voornamelijk toe in het kader van de nieuwe, voorgestelde sancties bepalingen en principes op te nemen tot regeling van het eenzijdig optreden van de administratie, alsook de algemene rechtsprincipes die in strafzaken toepasbaar zijn. De indieners verwijzen naar alle hiervoor gegeven commentaar.

#### HOOFDSTUK 2

#### **Strafrechtelijke sancties**

##### Art. 8

Dit artikel berust op dezelfde overwegingen en doelstellingen die ten grondslag lagen aan de opstelling van artikel 4 van dit wetsvoorstel; het strekt er voornamelijk

l'instauration d'une infraction pénale spécifique, non facultative, pour les intermédiaires fiscaux qui conseillent des montages frauduleux à leurs clients en matière de TVA. Les auteurs renvoient à l'ensemble des commentaires précités.

#### Art. 9

*Instauration, en matière de taxe sur la valeur ajoutée, d'une sanction pénale similaire à celle de l'ancien article 454 du CIR 92, en matière de recouvrement*

Le présent commentaire décrit la nécessité de réintégrer une sanction similaire à celle de l'article 454 du CIR 92, abrogé par la loi-programme du 27 décembre 2006<sup>25</sup>. L'article 88 du Code de la TVA prévoit les conditions de constitution d'une garantie réelle ou d'une caution personnelle de nature à couvrir le recouvrement. Cette mesure est complétée par le dispositif de l'article 88*bis*, qui fixe les délais et modalités pour la constitution de ladite garantie. L'article 88*ter* impose des sanctions en cas de non conformité aux règles des articles précités. C'est d'ailleurs ce mécanisme qui a servi de modèle à la modification initiale du CIR 92 (nouvel article 421*bis* du CIR 92).

L'absence de mesure spécifique en la matière, au sein des dispositions relatives aux sanctions pénales du Code de la TVA, se justifiait essentiellement sur la base de l'efficacité du mécanisme ainsi instauré par l'article 88*ter* du Code de la TVA. Cependant, ici encore, nous souhaitons rappeler les effets de "cloisonnements" susceptibles d'être provoqués par la récente adoption du mécanisme "una via", allant de pair avec la nécessité de renforcer les dispositions relatives aux sanctions pénales comme aux sanctions administratives.

Les auteurs de la présente proposition de loi suggèrent, dès lors, que cette sanction, applicable, selon les termes de l'article, aux contraventions aux mesures portées par l'article 88*bis* en matière de recouvrement, soit réinstaurée, de manière à assurer la sanction de ce type de comportement, en ce compris par la voie pénale. Les auteurs souhaitent ainsi donner suite à l'observation du Conseil d'État, selon laquelle il n'est pas déraisonnable de penser qu'un juge puisse estimer nécessaire de faire application d'un tel dispositif, dans l'hypothèse où l'administration de la TVA n'aurait, préalablement, pas estimé nécessaire de faire application de l'article 88*ter*.

<sup>25</sup> Loi-programme du 27 décembre 2006, DOC 51 2773.

toe ten opzichte van de fiscale tussenpersonen die hun klanten inzake btw frauduleuze constructies aanraden, een specifiek misdrijf in te stellen. De indieners verwijzen naar alle hiervoor gegeven commentaar.

#### Art. 9

*Invoering, wat de belasting over de toegevoegde waarde betreft, van een straf, naar analogie van die welke bestond in het voormalige artikel 454 van het WIB 92, inzake invordering*

Hierna wordt ingegaan op de noodzaak om opnieuw een sanctie op te nemen gelijkend op die in artikel 454 van het WIB 92, opgeheven bij de programmawet van 27 december 2006<sup>25</sup>. Artikel 88 van het Btw-wetboek voorziet in de voorwaarden voor de vestiging van een zakelijke zekerheid of een persoonlijke borgstelling om de invordering te dekken. Die maatregel wordt aangevuld met de bepalingen van artikel 88*bis*, dat de termijnen en nadere regels vaststelt voor de vorming van de genoemde waarborg. Artikel 88*ter* legt sancties op ingeval de regels van de bovengenoemde artikelen niet worden nageleefd. Dat mechanisme heeft trouwens als model gediend voor de initiële wijziging van het WIB 92 (nieuw artikel 421*bis* van het WIB 92).

Het ontbreken van een specifieke maatregel terzake in de bepalingen betreffende de strafrechtelijke sancties in het btw-wetboek werd vooral verantwoord door de efficiëntie van het aldus bij artikel 88*ter* van het Btw-wetboek ingestelde mechanisme. Maar ook hier wensen wij te herinneren aan de "tussenschot"-effecten die mogelijk worden veroorzaakt door de recente aanneming van het "una via"-mechanisme, waardoor het tegelijk noodzakelijk wordt om de bepalingen in verband met zowel de strafrechtelijke als de administratieve straffen aan te scherpen.

De indieners van dit wetsvoorstel suggereren dan ook dat deze straf, die luidens het artikel van toepassing is op overtredingen van de in artikel 88*bis* bedoelde maatregelen inzake invordering, opnieuw wordt ingesteld, zodat dit soort handelingen wordt bestraft, óók strafrechtelijk. De indieners wensen aldus gevolg te geven aan de opmerking van de Raad van State, volgens welke het niet onredelijk is te denken dat een rechter het nodig kan achten een dergelijke bepaling toe te passen als de administratie van de btw het vooraf niet nodig zou hebben gevonden artikel 88*ter* toe te passen.

<sup>25</sup> Programmawet van 27 december 2006, DOC 51 2773.

## TITRE IV

*Modifications du Code des Droits d'Enregistrement,  
d'hypothèque et de greffe*CHAPITRE 1<sup>ER</sup>**Sanctions administratives**

## Art. 10

Cet article repose sur les mêmes considérations et objectifs qui ont présidé à la rédaction de l'article 2 de la présente proposition de loi et vise essentiellement, en matière de droits d'enregistrement, d'une part, l'instauration d'une amende administrative spécifique qui pourrait être appliquée aux intermédiaires dans des conditions déterminées et, d'autre part, la réintégration d'un dispositif dissuasif d'interdiction professionnelle. Les auteurs renvoient à l'ensemble des commentaires précités.

## Art. 11

Cet article repose sur les mêmes considérations et objectifs qui ont présidé à la rédaction de l'article 3 de la présente proposition de loi et vise essentiellement, en matière d'enregistrement, l'intégration, dans le cadre des nouvelles sanctions proposées, d'une part, de dispositions et principes encadrant l'action unilatérale de l'administration et, d'autre part, des principes généraux du droit applicables en matière répressive. Les auteurs renvoient à l'ensemble des commentaires précités.

## CHAPITRE 2

**Sanctions pénales**

## Art. 12

Cet article repose sur les mêmes considérations et objectifs qui ont présidé à la rédaction de l'article 4 de la présente proposition de loi et vise, essentiellement, l'instauration d'une infraction pénale spécifique, non facultative, pour les intermédiaires fiscaux qui conseillent des montages frauduleux à leurs clients en matière de droits d'enregistrement. Les auteurs renvoient à l'ensemble des commentaires précités.

## TITEL IV

*Wijzigingen van het Wetboek der registratie-,  
hypotheek- en griffierechten*

## HOOFDSTUK 1

**Administratieve sancties**

## Art. 10

Dit artikel berust op dezelfde overwegingen en doelstellingen die ten grondslag lagen aan de redactie van artikel 2 van dit wetsvoorstel; het strekt er inzake registratierechten voornamelijk toe, enerzijds, een specifieke administratieve geldboete in te stellen die onder bepaalde voorwaarden op de tussenpersonen zou kunnen worden toegepast, en, anderzijds, inzake beroepsverbod opnieuw een ontradende bepaling op te nemen. De indieners verwijzen naar alle hiervoor gegeven commentaar.

## Art. 11

Dit artikel berust op dezelfde overwegingen en doelstellingen die ten grondslag lagen aan de redactie van artikel 3 van dit wetsvoorstel; het strekt er inzake registratierechten voornamelijk toe in het kader van de nieuwe, voorgestelde sancties, enerzijds, bepalingen en principes op te nemen tot regeling van het eenzijdig optreden van de administratie en, anderzijds, te voorzien in de algemene rechtsprincipes die in strafzaken toepasbaar zijn. De indieners verwijzen naar alle hiervoor gegeven commentaar.

## HOOFDSTUK 2

**Strafrechtelijke sancties**

## Art. 12

Dit artikel berust op dezelfde overwegingen en doelstellingen die ten grondslag lagen aan de redactie van artikel 4 van dit wetsvoorstel; het strekt er voornamelijk toe ten opzichte van de fiscale tussenpersonen die hun klanten inzake registratierechten frauduleuze constructies aanraden, een specifiek strafrechtelijk misdrijf in te stellen. De indieners verwijzen naar alle hiervoor gegeven commentaar.

## TITRE V

*Modifications du Code des droits de succession*CHAPITRE 1<sup>ER</sup>**Sanctions administratives**

## Art. 13

Cet article repose sur les mêmes considérations et objectifs qui ont présidé à la rédaction de l'article 2 de la présente proposition de loi et vise essentiellement, en matière de droits de succession, d'une part, l'instauration d'une amende administrative spécifique qui pourrait être appliquée aux intermédiaires dans des conditions déterminées et, d'autre part, la réintégration d'un dispositif efficace d'interdiction professionnelle. Les auteurs renvoient à l'ensemble des commentaires précités.

## Art. 14

Cet article repose sur les mêmes considérations et objectifs qui ont présidé à la rédaction de l'article 3 de la présente proposition de loi et vise essentiellement, en matière de droits de succession, l'intégration, dans le cadre des nouvelles sanctions proposées, de dispositions et principes encadrant l'action unilatérale de l'administration et l'application des principes généraux du droit applicables en matière répressive.

Les auteurs renvoient à l'ensemble des commentaires précités.

## CHAPITRE 2

**Sanctions pénales**

## Art. 15

Cet article repose sur les mêmes considérations et objectifs qui ont présidé à la rédaction de l'article 4 de la présente proposition de loi et vise, essentiellement, l'instauration d'une infraction pénale spécifique, non facultative, pour les intermédiaires fiscaux qui conseillent des montages frauduleux à leurs clients en matière de droits de succession. Les auteurs renvoient à l'ensemble des commentaires précités.

Alain MATHOT (PS)  
Dirk VAN DER MAELEN (sp.a)  
Christiane VIENNE (PS)  
Olivier HENRY (PS)  
Christophe LACROIX (PS)

## TITEL V

*Wijzigingen van het Wetboek der successierechten*

## HOOFDSTUK 1

**Administratieve sancties**

## Art. 13

Dit artikel berust op dezelfde overwegingen en doelstellingen die ten grondslag lagen aan de redactie van artikel 2 van dit wetsvoorstel; het strekt er inzake successierechten voornamelijk toe, enerzijds, een specifieke administratieve geldboete in te stellen, die onder bepaalde voorwaarden op de tussenpersonen zou kunnen worden toegepast, en, anderzijds, inzake beroepsverbod opnieuw een doeltreffende bepaling op te nemen. De indieners verwijzen naar alle hiervoor gegeven commentaar.

## Art. 14

Dit artikel berust op dezelfde overwegingen en doelstellingen die ten grondslag lagen aan de redactie van artikel 3 van dit wetsvoorstel; het strekt er inzake successierechten voornamelijk toe in het kader van de nieuwe, voorgestelde sancties bepalingen en principes op te nemen tot regeling van het eenzijdig optreden van de administratie, alsook de algemene rechtsprincipes die in strafzaken toepasbaar zijn.

De indieners verwijzen naar alle hiervoor gegeven commentaar.

## HOOFDSTUK 2

**Strafrechtelijke sancties**

## Art. 15

Dit artikel berust op dezelfde overwegingen en doelstellingen die ten grondslag lagen aan de redactie van artikel 4 van dit wetsvoorstel; het strekt er voornamelijk toe ten opzichte van de fiscale tussenpersonen die hun klanten inzake successierechten frauduleuze constructies aanraden, een specifiek strafrechtelijk misdrijf in te stellen. De indieners verwijzen naar alle hiervoor gegeven commentaar.



**PROPOSITION DE LOI****TITRE PREMIER***Disposition générale***Article 1<sup>er</sup>**

La présente loi règle une matière visée à l'article 78 de la Constitution.

**TITRE II***Modification du Code des impôts sur les revenus 1992***CHAPITRE 1<sup>ER</sup>****Sanctions administratives****Art. 2**

Au titre VII, chapitre X, section 1<sup>re</sup>, sous-section 3, du Code des impôts sur les revenus 1992, l'article 446 est remplacé comme suit:

“Art. 446 § 1<sup>er</sup> Le fonctionnaire délégué par le directeur régional peut, par décision motivée, appliquer une sanction administrative de 50 à 1 250 euros à toute personne visée à l'article 455 dont l'implication dans une infraction aux dispositions du présent Code ressortirait de la circonstance qu'elle savait, ou devait savoir, que le contribuable s'exposait, par ses actes et omissions, et avec l'intention d'éluder l'impôt, à des amendes administratives visées à la présente sous-section.

La sanction visée à l'alinéa précédent n'est pas applicable à la personne visée à l'article 455 qui est en mesure de démontrer qu'elle a expressément tenté de dissuader le contribuable sanctionné et s'est acquittée, le cas échéant, des obligations de rapportage qui lui incombent en vertu de la loi.

Se verra appliquer la même sanction administrative par le fonctionnaire délégué par le directeur régional, toute personne visée à l'article 455 qui aura manifesté des comportements inacceptables ou desquels il ressort une incompétence manifeste.

Par “comportements inacceptables ou desquels il ressort une incompétence manifeste” visés à l'alinéa précédent, il faut entendre, notamment:

**WETSVOORSTEL****TITEL I***Algemene bepaling***Artikel 1**

Deze wet regelt een aangelegenheid als bedoeld in artikel 78 van de Grondwet.

**TITEL II***Wijziging van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992***HOOFDSTUK 1****Administratieve sancties****Art. 2**

In titel VII, hoofdstuk X, afdeling 1, onderafdeling 3, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 wordt artikel 446 vervangen door wat volgt:

“Art. 446. § 1. De door de gewestelijk directeur gemachtigde ambtenaar kan, bij een met redenen omklede beslissing, een administratieve sanctie opleggen van 50 tot 1 250 euro aan elke persoon bedoeld in artikel 455 wiens betrokkenheid bij een overtreding van de bepalingen van dit Wetboek zou voortvloeien uit de omstandigheid die hem bekend was, of moest zijn, dat de belastingplichtige zich door zijn handelingen en nalatigheden en met de bedoeling de belasting te ontwijken, blootstelde aan administratieve sancties als bedoeld in deze onderafdeling.

De in het vorige lid bedoelde sanctie is niet van toepassing op de in artikel 455 bedoelde persoon die kan aantonen dat hij uitdrukkelijk heeft gepoogd de bestrafte belastingplichtige van zijn voornemen af te brengen en dat hij zich in voorkomend geval heeft gekweten van de aangifteplicht die krachtens de wet op hem rust.

De door de gewestelijk directeur gemachtigde ambtenaar zal dezelfde administratieve sanctie opleggen aan elke in artikel 455 bedoelde persoon die onaanvaardbaar gedrag heeft vertoond of gedrag dat blijk geeft van kennelijke onbekwaamheid.

Onder “onaanvaardbaar gedrag of gedrag dat blijk geeft van kennelijke onbekwaamheid”, als bedoeld in het vorige lid, moet worden verstaan:

— le fait de fournir, à l'administration fiscale, à un client actuel ou potentiel, et sciemment, des déclarations erronées ou trompeuses, en fait ou droit;

— la dissimulation d'éléments de fait ou de droit de nature à influencer la situation fiscale du contribuable;

— la commercialisation répétée de mécanismes de planification fiscale agressive reposant sur une violation des dispositions fiscales ou comportant une analyse inexacte de questions soulevées dans le cadre des législations fiscales;

— la conduite irrespectueuse à l'égard d'agents fiscaux déterminés, dans l'exercice ou à l'occasion de l'exercice de leurs missions, et ressortant de paroles, de gestes, d'écrits ou d'images, rendus ou non publics, ne répondant pas à une défense normale des intérêts de leur client, et de nature à porter gravement atteinte à la conduite des missions, à la dignité ou au respect dû à la fonction dont les agents sont investis;

— la conduite incompétente ou imprudente, c'est-à-dire l'omission ou la méconnaissance hautement déraisonnable des dispositions légales, réglementaires et déontologiques, révélant une absence manifeste de discernement quant à la prudence ordinaire qu'un praticien doit observer dans de semblables circonstances;

— l'inobservation répétée des exigences de fond et de forme applicables aux déclarations, en vertu des circulaires de l'administration fiscale à propos desquelles la personne sanctionnée ne peut avancer d'éléments probants de nature à mettre en doute leur légalité;

— l'application d'honoraires établis en fonction des résultats fiscaux d'une opération;

— le fait, directement ou indirectement, de tenter d'influencer l'action de tout agent ou employé de l'administration fiscale par l'utilisation de menaces, de fausses accusations, de contrainte ou de coercition, par l'offre de toute incitation spéciale ou la promesse d'un avantage, la corruption active ou passive;

Par "planification fiscale agressive" au sens du présent Code, il faut entendre, sans préjudice des conditions posées à l'alinéa précédent, l'opération, ou l'ensemble d'opérations, mise(s) en œuvre par un

— de bewuste bezorging van foute of bedrieglijke aangiften, in feite of in rechte, aan de belastingadministratie of aan een huidige dan wel een potentiële klant;

— de verhulling van gegevens in feite of in rechte die van die aard zijn dat zij de fiscale situatie van de belastingplichtige beïnvloeden;

— de herhaalde commercialisering van regelingen voor agressieve fiscale planning die op een overtreding van de fiscale bepalingen berusten of die een onjuiste analyse inhouden van in de fiscale wetgeving aan bod komende aangelegenheden;

— onrespectvol gedrag ten aanzien van welbepaalde belastingambtenaren in de uitoefening van of naar aanleiding van de uitoefening van hun taak, dat tot uiting komt in woorden, gebaren, geschriften of beelden, al dan niet openbaar bekend gemaakt, die niet stroken met een normale behartiging van de belangen van hun klant en die van die aard zijn dat zij die ambtenaren ernstig hinderen bij de uitvoering van hun taken en dat zij ernstig afbreuk doen aan de waardigheid of aan het respect dat men die ambtenaren verschuldigd is op grond van het ambt waarmee zij zijn bekleed;

— onbekwaam of onomzichtig gedrag, met name verzuim of zeer onredelijke miskennis van de wettelijke, regelgevende en deontologische bepalingen, waarbij de betrokkene laat blijken kennelijk over onvoldoende onderscheidingsvermogen te beschikken in vergelijking met de gebruikelijke omzichtigheid die een beroepsbeoefenaar in gelijkaardige omstandigheden in acht moet nemen;

— de herhaalde niet-inachtneming van de basisvereisten en de vormvereisten waaraan de aangiften krachtens de omzendbrieven van de belastingadministratie moeten voldoen, waarvoor de bestrafte persoon geen bewijselementen kan aanvoeren om de wettigheid ervan in twijfel te trekken;

— de aanrekening van erelonen die werden berekend op grond van de belastinguitkomst van een verrichting;

— directe of indirecte pogingen om de handelingen van een ambtenaar of werknemer van de belastingadministratie te beïnvloeden door bedreiging, valse beschuldigingen, pressie of dwang, door de aanbidding van eender welke bijzondere *incentive* of de belofte van een voordeel, alsook door actieve of passieve corruptie.

Onder "agressieve fiscale planning" moet, in de zin van dit Wetboek en onverminderd de in het vorige lid opgenomen voorwaarden, worden verstaan de constructies of het geheel van constructies van een

contribuable, et consistant à tirer parti des subtilités du système fiscal belge ou des incohérences entre le système fiscal belge et un autre, ou plusieurs autres, système(s) fiscal(aux), afin de réduire l'impôt à payer.

§ 2. Avant d'imposer une sanction administrative visée au paragraphe précédent, à l'encontre d'une personne soumise à une discipline professionnelle légalement organisée, le fonctionnaire délégué par le directeur régional peut solliciter l'avis des autorités représentatives de celle-ci quant à l'opportunité d'éventuelles sanctions disciplinaires spécifiques.

Si tel est l'avis de l'autorité disciplinaire, le fonctionnaire délégué par le directeur régional peut suspendre la sanction, contre l'engagement de l'autorité disciplinaire de prendre connaissance du dossier et de délibérer quant aux faits reprochés, à l'encontre de la personne soumise à celle-ci, dans un délai de six mois.

Le délai visé à l'alinéa précédent peut être prolongé, une fois, à la demande de l'autorité représentative, pour une nouvelle période n'excédant pas trois mois.

Le fonctionnaire délégué par le directeur régional ne pourra prononcer l'une des sanctions visées au paragraphe précédent que pour autant qu'aucune sanction disciplinaire n'ait été prononcée par une organisation de représentation professionnelle légalement organisée.

§ 3. L'article 5 de la loi du 22 avril 1999 relative à la discipline professionnelle des experts-comptables et des conseils fiscaux reste applicable en cas de planification fiscale agressive n'impliquant pas de violation d'une disposition légale ou réglementaire mais bien d'une règle relative à la déontologie ou à la discipline professionnelle.

§ 4. Excepté les cas de planification fiscale agressive n'impliquant pas de violation d'une disposition légale ou réglementaire, sans préjudice des dispositions des §§ 1<sup>er</sup> et 2, le ministre des Finances peut, en outre, par arrêté motivé, refuser, pour une période qui n'excède pas dix-huit mois, à toute personne le droit d'exercer l'une des professions visées à l'article 455.

Cependant, avant de prononcer une mesure d'interdiction d'exercice temporaire contre une personne soumise à une discipline professionnelle légalement organisée, le ministre des Finances peut solliciter l'avis des autorités représentatives de celle-ci quant à

belastingplichtige die inhouden dat wordt geprofitteerd van de subtiële aspecten van het Belgische belastingstelsel of van incongruenties tussen de Belgische belastingregeling en een andere belastingregeling of meer andere belastingregelingen, met als doel de verschuldigde belasting te verminderen.

§ 2. Vooraleer de door de gewestelijk directeur gemachtigde ambtenaar een in § 1 bedoelde administratieve sanctie oplegt aan een persoon die onderworpen is aan een wettelijk geregelde beroepstucht, kan hij de representatieve overheid van die persoon om advies verzoeken over de wenselijkheid eventueel bijzondere tuchtsancties op te leggen.

Als de tuchtoverheid zulks adviseert, kan de door de gewestelijk directeur gemachtigde ambtenaar de sanctie opschorten, in ruil voor de verbintenis van de tuchtoverheid dat zij kennis zal nemen van het dossier en dat zij binnen een termijn van zes maanden een uitspraak zal doen over de feiten die de aan de tuchtoverheid onderworpen persoon ten laste worden gelegd.

De in het vorige lid bedoelde termijn kan op verzoek van de representatieve overheid eenmaal worden verlengd voor een nieuwe periode die niet langer mag duren dan drie maanden.

De door de gewestelijk directeur gemachtigde ambtenaar kan een van de in § 1 bedoelde sancties slechts opleggen voor zover de betrokkene geen enkele tuchtsanctie door een wettelijk geregelde representatieve beroepsorganisatie werd opgelegd.

§ 3. Artikel 5 van de wet van 22 april 1999 betreffende de beroepstucht voor accountants en belastingconsulenten blijft van toepassing in geval van agressieve fiscale planning die geen schending inhoudt van een wettelijke of regelgevende bepaling, maar wel van een regel die verband houdt met de deontologie of de beroepstucht.

§ 4. Behalve in de gevallen van agressieve fiscale planning die geen schending van enige wet- of regelgevende bepaling impliceren, kan de minister van Financiën, onverminderd de bepalingen van de §§ 1 en 2, voorts bij gemotiveerd besluit, voor een termijn van maximum achttien maanden, elke persoon het recht ontzeggen een van de in artikel 455 bedoelde beroepen uit te oefenen.

Alvorens een maatregel houdende tijdelijk uitoefeningsverbod uit te spreken ten aanzien van een persoon voor wie een wettelijk geregelde beroepstucht geldt, kan de minister van Financiën evenwel het advies van de desbetreffende representatieve overheden inwinnen

l'opportunité d'éventuelles poursuites disciplinaires spécifiques, ou introduire une plainte auprès des autorités représentatives, sur base des procédures spécifiques aux professions concernées.

Si tel est l'avis de l'autorité disciplinaire, ou s'il a lui-même introduit une plainte, le ministre des Finances peut suspendre une mesure d'interdiction d'exercice, contre l'engagement de l'autorité disciplinaire de prendre connaissance du dossier et de délibérer quant aux faits reprochés, à l'encontre de la personne soumise à celle-ci, dans un délai de six mois.

Le délai visé à l'alinéa précédent peut être prolongé, une fois, à la demande de l'autorité représentative, pour une nouvelle période n'excédant pas trois mois.

Le ministre des Finances ne pourra prononcer l'interdiction professionnelle visée à l'alinéa premier que pour autant qu'aucune sanction disciplinaire n'ait été prononcée par une organisation de représentation professionnelle légalement organisée.”.

### Art. 3

Dans la même sous-section 3 du même Code, l'article 447 est remplacé comme suit:

“Art. 447. Les sanctions administratives visées à l'article 446, § 1<sup>er</sup>, ne pourront être appliquées qu'après que la personne incriminée aura été invitée à comparaître, dans les vingt jours, pour être entendue, par un fonctionnaire du SPF Finances d'un grade supérieur à celui de l'agent qui a constaté les faits, mais au minimum d'un grade d'inspecteur.

L'arrêté visé à l'article 446, § 4, ne pourra être pris qu'après que la personne incriminée aura été invitée à comparaître, dans les vingt jours, pour être entendue, par le ministre des finances ou le fonctionnaire désigné par lui, d'un grade d'inspecteur au moins.

La personne visée aux deux alinéas précédents pourra se faire assister d'un conseil.

Procès-verbal de cet interrogatoire est dressé. Le procès-verbal est, après lecture, signé par le ministre des Finances, ou par le fonctionnaire qui a procédé à l'audition, et l'intéressé. Leur signature est précédée

over de wenselijkheid van een eventuele specifieke tuchtvervolgning, dan wel bij de representatieve overheden een klacht indienen op grond van de voor de betrokken beroepen specifieke procedures.

Als de tuchtoverheid zulks adviseert, dan wel indien de minister van Financiën zelf een klacht heeft ingediend, kan hij het uitoefeningsverbod opschorten, in ruil voor de verbintenis van de tuchtoverheid dat zij kennis zal nemen van het dossier en binnen een termijn van zes maanden uitspraak zal doen over de feiten die de aan de tuchtoverheid onderworpen persoon ten laste worden gelegd.

De in het vorige lid bedoelde termijn kan op verzoek van de representatieve overheid eenmaal worden verlengd, voor een nieuwe periode die niet langer mag duren dan drie maanden.

De minister van Financiën kan het in het eerste lid bedoelde beroepsuitoefeningsverbod slechts uitspreken voor zover de betrokkene geen enkele tuchtsanctie door een wettelijk geregelde representatieve beroepsorganisatie werd opgelegd.”.

### Art. 3

In dezelfde onderafdeling 3 van hetzelfde Wetboek wordt artikel 447 vervangen door wat volgt:

“Art. 447. De in artikel 446, § 1, bedoelde administratieve sancties kunnen pas worden toegepast nadat de aangeklaagde persoon is uitgenodigd om binnen twintig dagen te verschijnen, teneinde te worden gehoord door een ambtenaar van de FOD Financiën met een hogere graad dan degene die de feiten heeft vastgesteld, doch met minstens de graad van inspecteur.

Het in artikel 446, § 4, bedoelde besluit kan slechts worden uitgevaardigd nadat de aangeklaagde persoon is uitgenodigd om binnen twintig dagen te verschijnen, teneinde te worden gehoord door de minister van Financiën of de door hem aangewezen ambtenaar, met minstens de graad van inspecteur.

De in de twee voorgaande leden bedoelde persoon mag zich door een raadsman laten bijstaan.

Van dit verhoor wordt proces-verbaal opgemaakt. Na voorlezing wordt het proces-verbaal ondertekend door de minister van Financiën of door de ambtenaar die het verhoor heeft afgenomen, alsmede door de betrokkene.

des mots manuscrits: “Lu et approuvé”. Si l’intéressé refuse de signer, mention en est faite au procès-verbal, qui précise le motif du refus.

Copie certifiée conforme du procès-verbal est notifiée à l’intéressé dans les huit jours de sa date.”

## CHAPITRE 2

### Sanctions pénales

#### Art. 4

Dans le titre VII, chapitre X, section 2, du même Code est inséré un nouvel article 450/1, rédigé comme suit:

“Art. 450/1. Sera puni d’un emprisonnement d’un mois à cinq ans et d’une amende de 250 euros à 500 000 euros, la personne visée à l’article 455 qui, dans une intention frauduleuse ou l’intention de nuire aux intérêts du Trésor, aura proposé à une autre personne déterminée une ou plusieurs opérations de planification fiscale agressive reposant sur une violation des dispositions fiscales ou comportant une analyse inexacte de questions soulevées dans le cadre des législations fiscales.

Par “planification fiscale agressive” au sens du présent Code, il faut entendre, sans préjudice des conditions posées à l’alinéa précédent, l’opération, ou l’ensemble d’opérations, mise(s) en œuvre par un contribuable, et consistant à tirer parti des subtilités du système fiscal belge ou des incohérences entre le système fiscal belge et un autre, ou plusieurs autres, système(s) fiscal(aux), afin de réduire l’impôt à payer.

Par “analyse inexacte de questions soulevées dans le cadre des législations fiscales”, au sens de l’alinéa premier, il faut entendre l’analyse reposant sur des éléments inexacts, en fait ou en droit, l’affirmation d’un avis juridique manifestement injustifié quant aux dispositions d’une loi existante, le fait de n’avoir, délibérément, pas tenu compte d’informations indiquant que des éléments de fait exprimés dans l’avis sont faux ou trompeurs.”

Zij laten hun handtekening voorafgaan door de met de hand geschreven woorden “Gelezen en goedgekeurd”. Weigert de betrokkene te ondertekenen, dan wordt daarvan melding gemaakt in het proces-verbaal, dat de reden van de weigering nader omschrijft.

Een eensluidend verklaard afschrift van het proces-verbaal wordt binnen acht dagen na de dagtekening ervan aan de betrokkene ter kennis gegeven.”

## HOOFDSTUK 2

### Strafrechtelijke sancties

#### Art. 4

In titel VII, hoofdstuk X, afdeling 2, van hetzelfde Wetboek wordt een nieuw artikel 450/1 ingevoegd, luidende:

“Art. 450/1. Wordt gestraft met gevangenisstraf van één maand tot vijf jaar en een geldboete van 250 tot 500 000 euro, de in artikel 455 bedoelde persoon die, met het oogmerk te frauderen of de belangen van de Schatkist te schaden, aan een andere, welbepaalde persoon een of meer agressieve fiscale-planningsconstructies heeft voorgesteld die op een overtreding van de fiscale bepalingen berusten of die een onjuiste analyse inhouden van in de fiscale wetgeving aan bod komende aangelegenheden.

Onder “agressieve fiscale planning” moet, in de zin van dit Wetboek en onverminderd de in het vorige lid opgenomen voorwaarden, worden verstaan de constructie of het geheel van constructies van een belastingplichtige die inhouden dat wordt geprofiteerd van de subtiel aspecten van het Belgische belastingstelsel of van incongruenties tussen de Belgische belastingregeling en een andere belastingregeling of meer andere belastingregelingen, met als doel de verschuldigde belasting te verminderen.

Onder “onjuiste analyse van in de fiscale wetgeving aan bod komende aangelegenheden” in de zin van het eerste lid moet een analyse worden verstaan die berust op onjuiste gegevens in feite of in rechte, het verkondigen van een kennelijk ongerechtvaardigd juridisch advies over bepalingen van een bestaande wet, het feit opzettelijk geen rekening te hebben gehouden met informatie die aangeeft dat feitelijke aspecten van het advies vals of bedrieglijk zijn.”

## Art. 5

Au titre VII, chapitre X, section 2, du même Code, l'article 454, abrogé par la loi du 27 décembre 2006, est rétabli dans la rédaction suivante:

“Art. 454. En réprimant une infraction à l'article 421, le juge pourra interdire au redevable intéressé d'exercer en Belgique, directement ou indirectement, jusqu'à ce qu'il se soit mis en règle, une des activités professionnelles d'où résultent des bénéfices, profits ou rémunérations de dirigeant d'entreprise. Il pourra, en outre, en motivant sa décision sur ce point, ordonner la fermeture des établissements exploités en Belgique par ces personnes, pour la durée de cette interdiction.”

## TITRE III

*Modification du Code de la taxe  
sur la valeur ajoutée*

CHAPITRE 1<sup>ER</sup>**Sanctions administratives**

## Art. 6

Au chapitre XI, section 1<sup>re</sup>, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée est inséré un article 71/1, rédigé comme suit:

“Art. 71/1. § 1<sup>er</sup>. Encourt une sanction administrative de 50 à 1 250 euros, sur décision motivée du ministre des finances ou du fonctionnaire désigné par lui, toute personne visée à l'article 73<sup>ter</sup> dont l'implication dans une infraction aux dispositions du présent Code ressortirait de la circonstance qu'elle savait, ou devait savoir, que la personne tenue au paiement de la taxe s'exposait par ses actes et omissions, et avec l'intention d'éluider la taxe, à des amendes administratives visées à la présente section.

La sanction visée à l'alinéa précédent n'est pas applicable à la personne visée à l'article 73<sup>ter</sup> qui est en mesure de démontrer qu'elle a expressément tenté de dissuader le contribuable sanctionné et s'est acquittée, le cas échéant, des obligations de rapportage qui lui incombent en vertu de la loi.

Se verra appliquer la même sanction administrative par le ministre des Finances, ou le fonctionnaire désigné par lui, toute personne visée à l'article 73<sup>ter</sup> qui aura

## Art. 5

In titel VII, hoofdstuk X, afdeling 2, van hetzelfde Wetboek wordt artikel 454, opgeheven bij de wet van 27 december 2006, hersteld in de volgende lezing:

“Art. 454. Bij het straffen van een overtreding van artikel 421 kan de rechter de betrokken belastingplichtige, tot die zich in regel stelt, het recht ontzeggen in België direct of indirect een van de beroepsbezigheden uit te oefenen waaruit winsten, baten of bezoldigingen ten behoeve van bedrijfsleiders voortvloeien. Hij kan bovendien, mits hij zijn beslissing dienaangaande motiveert en voor de duur van voormeld verbod, de sluiting bevelen van de door de betrokkenen in België uitgebate inrichtingen.”

## TITEL III

*Wijziging van het Wetboek van de belasting over de  
toegevoegde waarde*

## HOOFDSTUK 1

**Administratieve sancties**

## Art. 6

In hoofdstuk XI, afdeling 1, van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde wordt een artikel 71/1 ingevoegd, luidende:

“Art. 71/1. § 1. Bij een met redenen omklede beslissing van de minister van Financiën of van de door hem aangewezen ambtenaar wordt een administratieve sanctie van 50 tot 1 250 euro opgelegd aan elke persoon bedoeld in artikel 73<sup>ter</sup> wiens betrokkenheid bij een overtreding van de bepalingen van dit Wetboek zou voortvloeien uit de omstandigheid die hem bekend was, of moest zijn, dat de belastingplichtige zich door zijn handelingen en nalatigheden en met de bedoeling de belasting te ontwijken, blootstelde aan administratieve sancties als bedoeld in deze afdeling.

De in het vorige lid bedoelde sanctie is niet van toepassing op de in artikel 73<sup>ter</sup> bedoelde persoon die kan aantonen dat hij uitdrukkelijk heeft gepoogd de bestrafte belastingplichtige van zijn voornemen af te brengen en dat hij zich in voorkomend geval heeft gekwetend van de aangifteplicht die krachtens de wet op hem rust.

De minister van Financiën of de door hem aangewezen ambtenaar zal dezelfde administratieve sanctie opleggen aan elke in artikel 73<sup>ter</sup> bedoelde persoon

manifesté des comportements inacceptables ou desquels il ressort une incompétence manifeste.

Par “comportements inacceptables ou desquels il ressort une incompétence manifeste” visé à l’alinéa précédent, il faut entendre notamment:

— le fait de fournir, à l’administration fiscale, à un client actuel ou potentiel, et sciemment, des déclarations erronées ou trompeuses, en fait ou droit;

— la dissimulation d’éléments de fait ou de droit de nature à influencer la situation fiscale du contribuable;

— la commercialisation répétée de mécanismes de planification fiscale agressive reposant sur une violation des dispositions fiscales ou comportant une analyse inexacte de questions soulevées dans le cadre des législations fiscales;

— la conduite irrespectueuse à l’égard d’agents fiscaux déterminés, dans l’exercice ou à l’occasion de l’exercice de leurs missions, et ressortant de paroles, de gestes, d’écrits ou d’images, rendus ou non publics, ne répondant pas à une défense normale des intérêts de leur client, et de nature à porter gravement atteinte à la conduite des missions, à la dignité ou au respect dû à la fonction dont les agents sont investis;

— la conduite incompétente ou imprudente, c’est-à-dire l’omission ou la méconnaissance hautement déraisonnable des dispositions légales, réglementaires et déontologiques, révélant une absence manifeste de discernement quant à la prudence ordinaire qu’un praticien doit observer dans de semblables circonstances;

— l’inobservation répétée des exigences de fond et de forme applicables aux déclarations en vertu des circulaires de l’administration fiscale à propos desquelles la personne sanctionnée ne peut avancer d’éléments probants de nature à mettre en doute leur légalité;

— l’application d’honoraires établis en fonction des résultats fiscaux d’une opération;

— le fait, directement ou indirectement, de tenter d’influencer l’action de tout agent ou employé de l’administration fiscale par l’utilisation de menaces, de fausses accusations, de contrainte ou de coercition, par

die onaanvaardbaar gedrag heeft vertoond of gedrag dat blijkt heeft gegeven van kennelijke onbekwaamheid.

Onder “onaanvaardbaar gedrag of gedrag dat blijkt geeft van kennelijke onbekwaamheid”, als bedoeld in het vorige lid, moet worden verstaan:

— de bewuste bezorging van foute of bedrieglijke aangiften, in feite of in rechte, aan de belastingadministratie of aan een huidige dan wel een potentiële klant;

— de verhulling van gegevens in feite of in rechte die van die aard zijn dat zij de fiscale situatie van de belastingplichtige beïnvloeden;

— de herhaalde commercialisering van regelingen voor agressieve fiscale planning die op een overtreding van de fiscale bepalingen berusten of die een onjuiste analyse inhouden van in de fiscale wetgeving aan bod komende aangelegenheden;

— onrespectvol gedrag ten aanzien van welbepaalde belastingambtenaren in de uitoefening van of naar aanleiding van de uitoefening van hun taak, dat tot uiting komt in woorden, gebaren, geschriften of beelden, al dan niet openbaar bekend gemaakt, die niet stroken met een normale behartiging van de belangen van hun klant en die van die aard zijn dat zij die ambtenaren ernstig hinderen bij de uitvoering van hun taken en dat zij ernstig afbreuk doen aan de waardigheid of aan het respect dat men die ambtenaren verschuldigd is op grond van het ambt waarmee zij zijn bekleed;

— onbekwaam of onomzichtig gedrag, met name verzuim of zeer onredelijke miskennis van de wettelijke, regelgevende en deontologische bepalingen, waarbij de betrokkene laat blijken kennelijk over onvoldoende onderscheidingsvermogen te beschikken in vergelijking met de gebruikelijke omzichtigheid die een beroepsbeoefenaar in gelijkaardige omstandigheden in acht moet nemen;

— de herhaalde niet-inachtneming van de basisvereisten en de vormvereisten waaraan de aangiften krachtens de omzendbrieven van de belastingadministratie moeten voldoen, waarvoor de bestrafte persoon geen bewijselementen kan aanvoeren om de wettigheid ervan in twijfel te trekken;

— de aanrekening van erelonen die werden berekend op grond van de belastinguitkomst van een verrichting;

— directe of indirecte pogingen om de handelingen van een ambtenaar of werknemer van de belastingadministratie te beïnvloeden door bedreiging, valse beschuldigingen, pressie of dwang, door de aanbidding

l'offre de toute incitation spéciale ou la promesse d'un avantage, la corruption active ou passive.

§ 2. Avant d'appliquer une mesure de sanction visée au paragraphe précédent contre une personne soumise à une discipline professionnelle légalement organisée, le ministre des finances ou le fonctionnaire désigné par lui peut solliciter l'avis des autorités représentatives de celle-ci quant à l'opportunité d'éventuelles sanctions disciplinaires spécifiques.

Si tel est l'avis de l'autorité disciplinaire, le ministre des finances ou le fonctionnaire désigné par lui peut suspendre la sanction, contre l'engagement de l'autorité disciplinaire de prendre connaissance du dossier et de délibérer quant aux faits reprochés, à l'encontre de la personne soumise à celle-ci, dans un délai de six mois.

Le délai visé à l'alinéa précédent peut être prolongé, une fois, à la demande de l'autorité représentative, pour une nouvelle période n'excédant pas trois mois.

Le ministre des Finances ou le fonctionnaire désigné par lui ne pourra prononcer l'une des sanctions visées au paragraphe précédent que pour autant qu'aucune sanction disciplinaire n'ait été prononcée par une organisation de représentation professionnelle légalement organisée.

§ 3. L'article 5 de la loi du 22 avril 1999 relative à la discipline professionnelle des experts-comptables et des conseils fiscaux reste applicable en cas de planification fiscale agressive n'impliquant pas de violation d'une disposition légale ou réglementaire mais bien d'une règle relative à la déontologie ou à la discipline professionnelle.

§ 4. Excepté les cas de planification fiscale agressive n'impliquant pas de violation d'une disposition légale ou réglementaire, sans préjudice des dispositions des §§ 1<sup>er</sup> et 2, le ministre des Finances peut, en outre, par arrêté motivé, refuser, pour une période qui n'excède pas dix-huit mois, à toute personne le droit d'exercer l'une des professions visées à l'article 73<sup>ter</sup>.

Cependant, avant de prononcer une mesure d'interdiction d'exercice temporaire contre une personne soumise à une discipline professionnelle légalement organisée, le ministre des Finances peut solliciter l'avis des autorités représentatives de celle-ci quant à l'opportunité d'éventuelles poursuites disciplinaires spécifiques, ou introduire une plainte auprès des autorités

van eender welke bijzondere *incentive* of de belofte van een voordeel, alsook door actieve of passieve corruptie.

§ 2. Vooraleer de minister van Financiën of de door hem aangewezen ambtenaar een in de vorige paragraaf bedoelde administratieve sanctie oplegt aan een persoon die onderworpen is aan een wettelijk geregelde beroepstucht, kan hij de representatieve overheid van die persoon om advies verzoeken over de wenselijkheid eventueel bijzondere tuchtsancties op te leggen.

Als de tuchtoverheid zulks adviseert, kan de minister van Financiën of de door hem aangewezen ambtenaar de sanctie opschorten, in ruil voor de verbintenis van de tuchtoverheid dat zij kennis zal nemen van het dossier en dat zij binnen een termijn van zes maanden een uitspraak zal doen over de feiten die de aan de tucht-overheid onderworpen persoon ten laste worden gelegd.

De in het vorige lid bedoelde termijn kan op verzoek van de representatieve overheid eenmaal worden verlengd voor een nieuwe periode die niet langer mag duren dan drie maanden.

De minister van Financiën of de door hem aangewezen ambtenaar kan een van de in de vorige paragraaf bedoelde sancties slechts opleggen voor zover de betrokkene geen enkele tuchtsanctie door een wettelijk geregelde representatieve beroepsorganisatie werd opgelegd.

§ 3. Artikel 5 van de wet van 22 april 1999 betreffende de beroepstucht voor accountants en belastingconsulenten blijft van toepassing in geval van agressieve fiscale planning die geen schending inhoudt van een wettelijke of regelgevende bepaling, maar wel van een regel die verband houdt met de deontologie of de beroepstucht.

§ 4. Behalve in de gevallen van agressieve fiscale planning die geen schending van enige wet- of regelgevende bepaling impliceren, kan de minister van Financiën, onverminderd de bepalingen van de §§ 1 en 2, voorts bij gemotiveerd besluit, voor een termijn van maximum achttien maanden, elke persoon het recht ontzeggen een van de in artikel 73<sup>ter</sup> bedoelde beroepen uit te oefenen.

Alvorens een maatregel houdende tijdelijk uitoefeningsverbod uit te spreken ten aanzien van een persoon voor wie een wettelijk geregelde beroepstucht geldt, kan de minister van Financiën evenwel het advies van de desbetreffende representatieve overheden inwinnen over de wenselijkheid van een eventuele specifieke tuchtvervolgning, dan wel bij de representatieve



représentatives sur base des procédures spécifiques aux professions concernées.

Si tel est l'avis de l'autorité disciplinaire, ou s'il a lui-même introduit une plainte, le ministre des Finances peut suspendre une mesure d'interdiction d'exercice, contre l'engagement de l'autorité disciplinaire de prendre connaissance du dossier et de délibérer quant aux faits reprochés, à l'encontre de la personne soumise à celle-ci, dans un délai de six mois.

Le délai visé à l'alinéa précédent peut être prolongé, une fois, à la demande de l'autorité représentative, pour une nouvelle période n'excédant pas trois mois.

Le ministre des Finances ne pourra prononcer l'interdiction de représentation visée à l'alinéa premier que pour autant qu'aucune sanction disciplinaire n'ait été prononcée par une organisation de représentation professionnelle légalement organisée.”.

#### Art. 7

Dans la même section 1<sup>re</sup> du même Code, est inséré un article 71/2, rédigé comme suit:

“Art. 71/2. Les sanctions administratives visées à l'article 71/1, § 1<sup>er</sup>, ne pourront être appliquées qu'après que la personne incriminée aura été invitée à comparaître, dans les vingt jours, pour être entendue, par un fonctionnaire du SPF Finances d'un grade supérieur à celui de l'agent qui a constaté les faits, mais au minimum d'un grade d'inspecteur.

L'arrêté visé à l'article 71/1, § 4, ne pourra être pris qu'après que la personne incriminée aura été invitée à comparaître, dans les vingt jours, pour être entendue, par le ministre des Finances ou le fonctionnaire désigné par lui, d'un grade d'inspecteur au moins.

La personne visée aux deux alinéas précédents pourra se faire assister d'un conseil.

Procès-verbal de cet interrogatoire est dressé. Le procès-verbal est, après lecture, signé par le ministre des Finances, ou par le fonctionnaire qui a procédé à l'audition, et l'intéressé. Leur signature est précédée des mots manuscrits: “Lu et approuvé”. Si l'intéressé refuse de signer, mention en est faite au procès-verbal, qui précise le motif du refus.

overheden een klacht indienen op grond van de voor de betrokken beroepen specifieke procedures.

Als de tuchtoverheid zulks adviseert, dan wel indien de minister van Financiën zelf een klacht heeft ingediend, kan hij het uitoefeningsverbod opschorten, in ruil voor de verbintenis van de tuchtoverheid dat zij kennis zal nemen van het dossier en binnen een termijn van zes maanden uitspraak zal doen over de feiten die de aan de tuchtoverheid onderworpen persoon ten laste worden gelegd.

De in het vorige lid bedoelde termijn kan op verzoek van de representatieve overheid eenmaal worden verlengd, voor een nieuwe periode die niet langer mag duren dan drie maanden.

De minister van Financiën kan het in het eerste lid bedoelde beroepsuitoefeningsverbod slechts uitspreken voor zover de betrokkene geen enkele tuchtsanctie door een wettelijk geregelde representatieve beroepsorganisatie werd opgelegd.”.

#### Art. 7

In dezelfde afdeling 1 van hetzelfde Wetboek wordt een artikel 71/2 ingevoegd, luidende:

“Art. 71/2. De in artikel 71/1, § 1, bedoelde administratieve sancties kunnen pas worden toegepast nadat de aangeklaagde persoon is uitgenodigd om binnen twintig dagen te verschijnen, teneinde te worden gehoord door een ambtenaar van de FOD Financiën met een hogere graad dan degene die de feiten heeft vastgesteld, doch met minstens de graad van inspecteur.

Het in artikel 71/1, § 4, bedoelde besluit kan slechts worden uitgevaardigd nadat de aangeklaagde persoon is uitgenodigd om binnen twintig dagen te verschijnen, teneinde te worden gehoord door de minister van Financiën of de door hem aangewezen ambtenaar, met minstens de graad van inspecteur.

De in de twee voorgaande leden bedoelde persoon mag zich door een raadsman laten bijstaan.

Van dit verhoor wordt proces-verbaal opgemaakt. Na voorlezing wordt het proces-verbaal ondertekend door de minister van Financiën of door de ambtenaar die het verhoor heeft afgenomen, alsmede door de betrokkene. Zij laten hun handtekening voorafgaan door de met de hand geschreven woorden “Gelezen en goedgekeurd”. Weigert de betrokkene te ondertekenen, dan wordt daarvan melding gemaakt in het proces-verbaal, dat de reden van de weigering nader omschrijft.

Copie certifiée conforme du procès-verbal est notifiée à l'intéressé dans les huit jours de sa date.”

## CHAPITRE 2

### Sanctions pénales

#### Art. 8

Le chapitre XI, section 2, du même Code est complété par un article 73*novies*, rédigé comme suit:

“Art. 73*novies*. Sera puni d'un emprisonnement d'un mois à cinq ans et d'une amende de 250 euros à 500 000 euros, la personne visée à l'article 73*ter* qui, dans une intention frauduleuse ou l'intention de nuire aux intérêts du Trésor, aura proposé à une autre personne déterminée une ou plusieurs opérations de planification fiscale agressive reposant sur une violation des dispositions fiscales ou comportant une analyse inexacte de questions soulevées dans le cadre des législations fiscales.

Par “planification fiscale agressive” au sens du présent Code, il faut entendre, sans préjudice des conditions visées à l'alinéa précédent, l'opération ou l'ensemble d'opérations mises en œuvres par la personne tenue au paiement de la taxe et consistant à tirer parti des subtilités du système fiscal belge ou des incohérences entre le système fiscal belge et un autre ou plusieurs autres systèmes fiscaux, afin de réduire la taxe à acquitter.

Par “analyse inexacte de questions soulevées dans le cadre des législations fiscales”, au sens de l'alinéa premier, il faut entendre l'analyse reposant sur des éléments inexacts, en fait ou en droit, l'affirmation d'un avis juridique manifestement injustifié quant aux dispositions d'une loi existante, le fait de n'avoir, délibérément, pas tenu compte d'informations indiquant que des éléments de fait exprimés dans l'avis sont faux ou trompeurs.”

#### Art. 9

La section 2 précitée est complétée par un article 73*decies*, rédigé comme suit:

“Art. 73*decies*. En réprimant une infraction à l'article 88*bis*, le juge pourra interdire au redevable intéressé d'exercer en Belgique, directement ou indirectement, jusqu'à ce qu'il se soit mis en règle, une des activités professionnelles d'où résultent des bénéfices, profits

Een eensluitend verklaard afschrift van het proces-verbaal wordt binnen acht dagen na de dagtekening ervan aan de betrokkene ter kennis gegeven.”

## HOOFDSTUK 2

### Strafrechtelijke sancties

#### Art. 8

Hoofdstuk XI, afdeling 2, van hetzelfde Wetboek wordt aangevuld met een nieuw artikel 73*novies*, luidende:

“Art. 73*novies*. Wordt gestraft met gevangenisstraf van één maand tot vijf jaar en een geldboete van 250 tot 500 000 euro, de in artikel 73*ter* bedoelde persoon die, met het oogmerk te frauderen of de belangen van de Schatkist te schaden, aan een andere, welbepaalde persoon een of meer agressieve fiscale-planningsconstructies heeft voorgesteld die op een overtreding van de fiscale bepalingen berusten of die een onjuiste analyse inhouden van in de fiscale wetgeving aan bod komende aangelegenheden.

Onder “agressieve fiscale planning” moet, in de zin van dit Wetboek en onverminderd de in het vorige lid opgenomen voorwaarden, worden verstaan de constructie of het geheel van constructies van een btw-plichtige die inhouden dat wordt geprofiteerd van de subtiële aspecten van het Belgische belastingsysteem of van incongruenties tussen de Belgische belastingregeling en een andere belastingregeling of meer andere belastingregelingen, met als doel de verschuldigde belasting te verminderen.

Onder “onjuiste analyse van in de fiscale wetgeving aan bod komende aangelegenheden” in de zin van het eerste lid moet een analyse worden verstaan die berust op onjuiste gegevens in feite of in rechte, het verkondigen van een kennelijk ongerechtvaardigd juridisch advies over bepalingen van een bestaande wet, het feit opzettelijk geen rekening te hebben gehouden met informatie die aangeeft dat feitelijke aspecten van het advies vals of bedrieglijk zijn.”

#### Art. 9

Voormelde afdeling 2 wordt aangevuld met een artikel 73*decies*, luidende:

“Art. 73*decies*. Bij het straffen van een overtreding van artikel 88*bis* kan de rechter de betrokken btw-plichtige, tot die zich in regel stelt, het recht ontzeggen in België direct of indirect een van de beroepsbezigheden uit te oefenen waaruit winsten, baten of bezoldigingen

ou rémunérations de dirigeant d'entreprise. Il pourra, en outre, en motivant sa décision sur ce point, ordonner la fermeture des établissements exploités en Belgique par ces personnes, pour la durée de cette interdiction.”.

#### TITRE IV

*Modifications du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe*

#### CHAPITRE 1<sup>ER</sup>

#### **Sanctions administratives**

##### Art. 10

Au titre I<sup>er</sup>, chapitre XI, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, l'article 205, abrogé par la loi du 15 mars 1999, est rétabli dans la rédaction suivante:

“Art. 205. § 1<sup>er</sup>. Encourt, sur décision motivée du ministre des finances ou du fonctionnaire désigné par lui, une sanction administrative de 50 à 1 250 euros, toute personne visée à l'article 207 dont l'implication dans une infraction aux dispositions du présent Code ressortirait de la circonstance qu'elle savait ou devait savoir que le contribuable s'exposait, par ses actes et omissions, et avec l'intention d'éluider l'impôt, à des amendes administratives visées par le présent Code.

La sanction visée à l'alinéa précédent n'est pas applicable à la personne visée à l'article 207 qui est en mesure de démontrer qu'elle a expressément tenté de dissuader le contribuable sanctionné et s'est acquittée, le cas échéant, des obligations de rapportage qui lui incombent en vertu de la loi.

Se verra appliquer la même sanction administrative toute personne visée à l'article 207 qui aura manifesté des comportements inacceptables ou desquels il ressort une incapacité manifeste.

Par “comportements inacceptables ou desquels il ressort une incapacité manifeste” visé à l'alinéa précédent, il faut entendre notamment:

— le fait de fournir, à l'administration fiscale, à un client actuel ou potentiel, et sciemment, des déclarations erronées ou trompeuses, en fait ou droit;

ten behoeve van bedrijfsleiders voortvloeien. Hij kan bovendien, mits hij zijn beslissing dienaangaande motiveert en voor de duur van voormeld verbod, de sluiting bevelen van de door de betrokkenen in België uitgebate inrichtingen.”.

#### TITEL IV

*Wijzigingen van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten*

#### HOOFDSTUK 1

#### **Administratieve sancties**

##### Art. 10

In titel I, hoofdstuk XI, van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten wordt artikel 205, opgeheven bij de wet van 15 maart 1999, hersteld in de volgende lezing:

“Art. 205. § 1. Bij een met redenen omklede beslissing van de minister van Financiën of van de door hem aangewezen ambtenaar wordt een administratieve sanctie van 50 tot 1 250 euro opgelegd aan elke persoon bedoeld in artikel 207 wiens betrokkenheid bij een overtreding van de bepalingen van dit Wetboek zou voortvloeien uit de omstandigheid die hem bekend was, of moest zijn, dat de belastingplichtige zich door zijn handelingen en nalatigheden en met de bedoeling de belasting te ontwijken, blootstelde aan administratieve sancties als bedoeld in deze afdeling.

De in het vorige lid bedoelde sanctie is niet van toepassing op de in artikel 207 bedoelde persoon die kan aantonen dat hij uitdrukkelijk heeft gepoogd de bestraft belastingplichtige van zijn voornemen af te brengen en dat hij zich in voorkomend geval heeft gekwetend van de aangifteplicht die krachtens de wet op hem rust.

Dezelfde administratieve sanctie wordt opgelegd aan elke in artikel 207 bedoelde persoon die onaanvaardbaar gedrag heeft vertoond of gedrag dat blijkt geeft van kennelijke onbekwaamheid.

Onder “onaanvaardbaar gedrag of gedrag dat blijkt geeft van kennelijke onbekwaamheid”, als bedoeld in het vorige lid, moet worden verstaan:

— de bewuste bezorging van foute of bedrieglijke aangiften, in feite of in rechte, aan de belastingadministratie of aan een huidige dan wel een potentiële klant;

— la dissimulation d'éléments de fait ou de droit de nature à influencer la situation fiscale du contribuable;

— la commercialisation répétée de mécanismes de planification fiscale agressive reposant sur une violation des dispositions fiscales ou comportant une analyse inexacte de questions soulevées dans le cadre des législations fiscales;

— la conduite irrespectueuse à l'égard d'agents fiscaux déterminés, dans l'exercice ou à l'occasion de l'exercice de leurs missions, et ressortant de paroles, de gestes, d'écrits ou d'images, rendus ou non publics, ne répondant pas à une défense normale des intérêts de leur client, et de nature à porter gravement atteinte à la conduite des missions, à la dignité ou au respect dû à la fonction dont les agents sont investis;

— la conduite incompétente ou imprudente, c'est-à-dire l'omission ou la méconnaissance hautement déraisonnable des dispositions légales, réglementaires et déontologiques, révélant une absence manifeste de discernement quant à la prudence ordinaire qu'un praticien doit observer dans de semblables circonstances;

— l'inobservation répétée des exigences de fond et de forme applicables aux déclarations en vertu des circulaires de l'administration fiscale à propos desquelles la personne sanctionnée ne peut avancer d'éléments probants de nature à mettre en doute leur légalité;

— l'application d'honoraires établis en fonction des résultats fiscaux d'une opération;

— le fait, directement ou indirectement, de tenter d'influencer l'action de tout agent ou employé de l'administration fiscale par l'utilisation de menaces, de fausses accusations, de contrainte ou de coercition, par l'offre de toute incitation spéciale ou la promesse d'un avantage, la corruption active ou passive.

§ 2. Avant d'appliquer une mesure de sanction visée au paragraphe précédent contre une personne soumise à une discipline professionnelle légalement organisée, le ministre des Finances ou le fonctionnaire désigné par lui peut solliciter l'avis des autorités représentatives de celle-ci quant à l'opportunité d'éventuelles sanctions disciplinaires spécifiques.

— de verhulling van gegevens in feite of in rechte die van die aard zijn dat zij de fiscale situatie van de belastingplichtige beïnvloeden;

— de herhaalde commercialisering van regelingen voor agressieve fiscale planning die op een overtreding van de fiscale bepalingen berusten of die een onjuiste analyse inhouden van in de fiscale wetgeving aan bod komende aangelegenheden;

— onrespectvol gedrag ten aanzien van welbepaalde belastingambtenaren in de uitoefening van of naar aanleiding van de uitoefening van hun taak, dat tot uiting komt in woorden, gebaren, geschriften of beelden, al dan niet openbaar bekend gemaakt, die niet stroken met een normale behartiging van de belangen van hun klant en die van die aard zijn dat zij die ambtenaren ernstig hinderen bij de uitvoering van hun taken en dat zij ernstig afbreuk doen aan de waardigheid of aan het respect dat men die ambtenaren verschuldigd is op grond van het ambt waarmee zij zijn bekleed;

— onbekwaam of onomzichtig gedrag, met name verzuim of zeer onredelijke miskennis van de wettelijke, regelgevende en deontologische bepalingen, waarbij de betrokkene laat blijken kennelijk over onvoldoende onderscheidingsvermogen te beschikken in vergelijking met de gebruikelijke omzichtigheid die een beroepsbeoefenaar in gelijkaardige omstandigheden in acht moet nemen;

— de herhaalde niet-inachtneming van de basisvereisten en de vormvereisten waaraan de aangiften krachtens de omzendbrieven van de belastingadministratie moeten voldoen, waarvoor de bestrafte persoon geen bewijselementen kan aanvoeren om de wettigheid ervan in twijfel te trekken;

— de aanrekening van erelonen die werden berekend op grond van de belastinguitkomst van een verrichting;

— directe of indirecte pogingen om de handelingen van een ambtenaar of werknemer van de belastingadministratie te beïnvloeden door bedreiging, valse beschuldigingen, pressie of dwang, door de aanbidding van eender welke bijzondere *incentive* of de belofte van een voordeel, alsook door actieve of passieve corruptie.

§ 2. Vooraleer de minister van Financiën of de door hem aangewezen ambtenaar een in de vorige paragraaf bedoelde administratieve sanctie oplegt aan een persoon die onderworpen is aan een wettelijk geregeld beroepstucht, kan hij de representatieve overheid van die persoon om advies verzoeken over de wenselijkheid eventueel bijzondere tuchtsancties op te leggen.

Si tel est l'avis de l'autorité disciplinaire, le ministre des Finances ou le fonctionnaire désigné par lui peut suspendre la sanction, contre l'engagement de l'autorité disciplinaire de prendre connaissance du dossier et de délibérer quant aux faits reprochés, à l'encontre de la personne soumise à celle-ci, dans un délai de six mois.

Le délai visé à l'alinéa précédent peut être prolongé, une fois, à la demande de l'autorité représentative, pour une nouvelle période n'excédant pas trois mois.

Le ministre des Finances ou le fonctionnaire désigné par lui ne pourra prononcer l'une des sanctions visées au paragraphe précédent que pour autant qu'aucune sanction disciplinaire n'ait été prononcée par une organisation de représentation professionnelle légalement organisée.

§ 3. L'article 5 de la loi du 22 avril 1999 relative à la discipline professionnelle des experts-comptables et des conseils fiscaux reste applicable en cas de planification fiscale agressive n'impliquant pas de violation d'une disposition légale ou réglementaire mais bien d'une règle relative à la déontologie ou à la discipline professionnelle.

§ 4. Excepté les cas de planification fiscale agressive n'impliquant pas de violation d'une disposition légale ou réglementaire, sans préjudice des dispositions des §§ 1<sup>er</sup> et 2, le ministre des finances peut, en outre, par arrêté motivé, refuser, pour une période qui n'excède pas dix-huit mois, à toute personne le droit d'exercer l'une des professions visées à l'article 207.

Cependant, avant de prononcer une mesure d'interdiction d'exercice temporaire à l'encontre d'une personne soumise à une discipline professionnelle légalement organisée, le ministre des Finances peut solliciter l'avis des autorités représentatives de celle-ci quant à l'opportunité d'éventuelles poursuites disciplinaires spécifiques, ou introduire une plainte auprès des autorités représentatives sur base des procédures spécifiques aux professions concernées.

Si tel est l'avis de l'autorité disciplinaire, ou s'il a lui-même introduit une plainte, le ministre des Finances peut suspendre une mesure d'interdiction d'exercice, contre l'engagement de l'autorité disciplinaire de prendre connaissance du dossier et de délibérer quant aux faits reprochés, à l'encontre de la personne soumise à celle-ci, dans un délai de six mois.

Als de tuchtoverheid zulks adviseert, kan de minister van Financiën of de door hem aangewezen ambtenaar de sanctie opschorten, in ruil voor de verbintenis van de tuchtoverheid dat zij kennis zal nemen van het dossier en dat zij binnen een termijn van zes maanden een uitspraak zal doen over de feiten die de aan de tuchtoverheid onderworpen persoon ten laste worden gelegd.

De in het vorige lid bedoelde termijn kan op verzoek van de representatieve overheid eenmaal worden verlengd voor een nieuwe periode die niet langer mag duren dan drie maanden.

De minister van Financiën of de door hem aangewezen ambtenaar kan een van de in de vorige paragraaf bedoelde sancties slechts opleggen voor zover de betrokkene geen enkele tuchtsanctie door een wettelijk geregelde representatieve beroepsorganisatie werd opgelegd.

§ 3. Artikel 5 van de wet van 22 april 1999 betreffende de beroepstucht voor accountants en belastingconsulenten blijft van toepassing in geval van agressieve fiscale planning die geen schending inhoudt van een wettelijke of regelgevende bepaling, maar wel van een regel die verband houdt met de deontologie of de beroepstucht.

§ 4. Behalve in de gevallen van agressieve fiscale planning die geen schending van enige wet- of regelgevende bepaling impliceren, kan de minister van Financiën, onverminderd de bepalingen van de §§ 1 en 2, voorts bij gemotiveerd besluit, voor een termijn van maximum achttien maanden, elke persoon het recht ontzeggen een van de in artikel 207 bedoelde beroepen uit te oefenen.

Alvorens een maatregel houdende tijdelijk uitoefeningsverbod uit te spreken ten aanzien van een persoon voor wie een wettelijk geregelde beroepstucht geldt, kan de minister van Financiën evenwel het advies van de desbetreffende representatieve overheden inwinnen over de wenselijkheid van een eventuele specifieke tuchtvervolgning, dan wel bij de representatieve overheden een klacht indienen op grond van de voor de betrokken beroepen specifieke procedures.

Als de tuchtoverheid zulks adviseert, dan wel indien de minister van Financiën zelf een klacht heeft ingediend, kan hij het uitoefeningsverbod opschorten, in ruil voor de verbintenis van de tuchtoverheid dat zij kennis zal nemen van het dossier en binnen een termijn van zes maanden uitspraak zal doen over de feiten die de aan de tuchtoverheid onderworpen persoon ten laste worden gelegd.

Le délai visé à l'alinéa précédent peut être prolongé, une fois, à la demande de l'autorité représentative, pour une nouvelle période n'excédant pas trois mois.

Le ministre des Finances ne pourra prononcer l'interdiction de représentation visée à l'alinéa premier que pour autant qu'aucune sanction disciplinaire n'ait été prononcée par une organisation de représentation professionnelle légalement organisée.”.

#### Art. 11

Dans le chapitre XI du même Code est inséré un article 205/1 rédigé comme suit:

“Art. 205/1. Les sanctions administratives visées à l'article 205, § 1<sup>er</sup>, ne pourront être appliquées qu'après que la personne incriminée aura été invitée à comparaître, dans les vingt jours, pour être entendue, par un fonctionnaire du SPF Finances d'un grade supérieur à celui de l'agent qui a constaté les faits, mais au minimum d'un grade d'inspecteur.

L'arrêté visé à l'article 205, § 4, ne pourra être pris qu'après que la personne incriminée aura été invitée à comparaître, dans les vingt jours, pour être entendue, par le ministre des Finances ou le fonctionnaire désigné par lui, d'un grade d'inspecteur au moins.

La personne visée aux deux alinéas précédents pourra se faire assister d'un conseil.

Procès-verbal de cet interrogatoire est dressé. Le procès-verbal est, après lecture, signé par le ministre des Finances, ou par le fonctionnaire qui a procédé à l'audition, et l'intéressé. Leur signature est précédée des mots manuscrits: “Lu et approuvé”. Si l'intéressé refuse de signer, mention en est faite au procès-verbal, qui précise le motif du refus.

Copie certifiée conforme du procès-verbal est notifiée à l'intéressé dans les huit jours de sa date.”.

De in het vorige lid bedoelde termijn kan op verzoek van de representatieve overheid eenmaal worden verlengd, voor een nieuwe periode die niet langer mag duren dan drie maanden.

De minister van Financiën kan het in het eerste lid bedoelde beroepsuitoefeningsverbod slechts uitspreken voor zover de betrokkene geen enkele tuchtsanctie door een wettelijk geregelde representatieve beroepsorganisatie werd opgelegd.”.

#### Art. 11

In hetzelfde Wetboek wordt een artikel 205/1 ingevoegd, luidende:

“Art. 205/1. De in artikel 205, § 1, bedoelde administratieve sancties kunnen pas worden toegepast nadat de aangeklaagde persoon is uitgenodigd om binnen twintig dagen te verschijnen, teneinde te worden gehoord door een ambtenaar van de FOD Financiën met een hogere graad dan degene die de feiten heeft vastgesteld, doch met minstens de graad van inspecteur.

Het in artikel 205, § 4, bedoelde besluit kan slechts worden uitgevaardigd nadat de aangeklaagde persoon is uitgenodigd om binnen twintig dagen te verschijnen, teneinde te worden gehoord door de minister van Financiën of de door hem aangewezen ambtenaar, met minstens de graad van inspecteur.

De in de twee voorgaande leden bedoelde persoon mag zich door een raadsman laten bijstaan.

Van dit verhoor wordt proces-verbaal opgemaakt. Na voorlezing wordt het proces-verbaal ondertekend door de minister van Financiën of door de ambtenaar die het verhoor heeft afgenomen, alsmede door de betrokkene. Zij laten hun handtekening voorafgaan door de met de hand geschreven woorden “Gelezen en goedgekeurd”. Weigert de betrokkene te ondertekenen, dan wordt daarvan melding gemaakt in het proces-verbaal, dat de reden van de weigering nader omschrijft.

Een eensluidend verklaard afschrift van het proces-verbaal wordt binnen acht dagen na de dagtekening ervan aan de betrokkene ter kennis gegeven.”.

## CHAPITRE 2

## Sanctions pénales

## Art. 12

Au titre 1<sup>er</sup>, chapitre XII du même Code est inséré un article 207*novies*, rédigé comme suit:

“Art. 207*novies*. § 1<sup>er</sup>. Sera puni d’un emprisonnement d’un mois à cinq ans et d’une amende de 250 euros à 500 000 euros la personne visée à l’article 207 qui, dans une intention frauduleuse ou l’intention de nuire aux intérêts du Trésor, aura proposé à une autre personne déterminée une ou plusieurs opérations de planification fiscale agressive reposant sur une violation des dispositions fiscales ou comportant une analyse inexacte de questions soulevées dans le cadre des législations fiscales.

Par “planification fiscale agressive” au sens du présent Code, il faut entendre, sans préjudice des conditions posées à l’alinéa précédent, l’opération ou l’ensemble d’opérations mises en œuvres par un contribuable et consistant à tirer parti des subtilités du système fiscal belge ou des incohérences entre le système fiscal belge et un autre, ou plusieurs autres, système(s) fiscal(aux), afin de réduire l’impôt à payer.

Par “analyse inexacte de questions soulevées dans le cadre des législations fiscales”, au sens de l’alinéa premier, il faut entendre l’analyse reposant sur des éléments inexacts, en fait ou en droit, l’affirmation d’un avis juridique manifestement injustifié eu égard aux dispositions d’une loi existante, le fait de n’avoir, délibérément, pas tenu compte d’informations indiquant que des éléments de fait exprimés dans l’avis sont faux ou trompeurs.

§ 2. Les peines et amendes visées au paragraphe premier ne pourront être appliquées que lorsque les infractions sont commises dans le cadre d’un droit d’enregistrement qui n’est pas un impôt régionalisé, selon le prescrit de l’article 3, alinéa 1<sup>er</sup>, 6<sup>o</sup> à 8<sup>o</sup>, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions.

## HOOFDSTUK 2

## Strafrechtelijke sancties

## Art. 12

In titel I, hoofdstuk XII, van hetzelfde Wetboek wordt een artikel 207*novies* ingevoegd, luidende:

“Art. 207*novies*. § 1. Wordt gestraft met gevangenisstraf van één maand tot vijf jaar en een geldboete van 250 tot 500 000 euro, de in artikel 207 bedoelde persoon die, met het oogmerk te frauderen of de belangen van de Schatkist te schaden, aan een andere, welbepaalde persoon een of meer agressieve fiscale-planningsconstructies heeft voorgesteld die op een overtreding van de fiscale bepalingen berusten of die een onjuiste analyse inhouden van in de fiscale wetgeving aan bod komende aangelegenheden.

Onder “agressieve fiscale planning” moet, in de zin van dit Wetboek en onverminderd de in het vorige lid opgenomen voorwaarden, worden verstaan de constructie of het geheel van constructies van een belastingplichtige die inhouden dat wordt geprofiteerd van de subtiële aspecten van het Belgische belastingstelsel of van incongruenties tussen de Belgische belastingregeling en een andere belastingregeling of meer andere belastingregelingen, met als doel de verschuldigde belasting te verminderen.

Onder “onjuiste analyse van in de fiscale wetgeving aan bod komende aangelegenheden” in de zin van het eerste lid moet een analyse worden verstaan die berust op onjuiste gegevens in feite of in rechte, het verkondigen van een kennelijk ongerechtvaardigd juridisch advies over bepalingen van een bestaande wet, het feit opzettelijk geen rekening te hebben gehouden met informatie die aangeeft dat feitelijke aspecten van het advies vals of bedrieglijk zijn.

§ 2. De in § 1 bedoelde straffen en geldboeten kunnen maar worden toegepast wanneer de overtredingen betrekking hebben op een registratierecht dat geen geregionaliseerde belasting vormt overeenkomstig het bepaalde in artikel 3, eerste lid, 6<sup>o</sup> tot 8<sup>o</sup>, van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten.

## TITRE V

*Modification du Code des droits de Succession*

## CHAPITRE PREMIER

**Sanctions administratives**

## Art. 13

Dans le Code des droits de succession est inséré un article 130/1, rédigé comme suit:

“Art. 130/1. § 1<sup>er</sup> Encourt, sur décision motivée du ministre des finances ou du fonctionnaire désigné par lui, une sanction administrative de 50 à 1 250 euros toute personne visée à l’article 133<sup>ter</sup> dont l’implication dans une infraction aux dispositions du présent Code ressortirait de la circonstance qu’elle savait, ou devait savoir, que le contribuable s’exposait, par ses actes et omissions, et avec l’intention d’éluder l’impôt, à des amendes administratives visées à la présente section.

La sanction visée à l’alinéa précédent n’est pas applicable à la personne visée à l’article 133<sup>ter</sup> qui est en mesure de démontrer qu’elle a expressément tenté de dissuader le contribuable sanctionné.

Se verra appliquer la même sanction administrative toute personne visée à l’article 133<sup>ter</sup> qui aura manifesté des comportements inacceptables ou desquels ressort une incompétence manifeste.

Par “comportements inacceptables ou desquels ressort une incompétence manifeste” visé à l’alinéa précédent, il faut entendre, notamment:

— le fait de fournir, à l’administration fiscale, à un client actuel ou potentiel, et sciemment, des déclarations erronées ou trompeuses, en fait ou en droit;

— la dissimulation d’éléments de fait ou de droit de nature à influencer la situation fiscale du contribuable;

— la commercialisation répétée de mécanismes de planification fiscale agressive reposant sur une violation des dispositions fiscales ou comportant une analyse inexacte de questions soulevées dans le cadre des législations fiscales;

## TITEL V

*Wijziging van het Wetboek der successierechten*

## HOOFDSTUK 1

**Administratieve sancties**

## Art. 13

In het Wetboek der successierechten wordt een artikel 130/1 ingevoegd, luidende:

“Art. 130/1. § 1. Bij een met redenen omklede beslissing van de minister van Financiën of van de door hem aangewezen ambtenaar wordt een administratieve sanctie van 50 tot 1 250 euro opgelegd aan elke persoon bedoeld in artikel 133<sup>ter</sup> wiens betrokkenheid bij een overtreding van de bepalingen van dit Wetboek zou voortvloeien uit de omstandigheid die hem bekend was, of moest zijn, dat de belastingplichtige zich door zijn handelingen en nalatigheden en met de bedoeling de belasting te ontwijken, blootstelde aan administratieve sancties als bedoeld in deze afdeling.

De in het vorige lid bedoelde sanctie is niet van toepassing op de in artikel 133<sup>ter</sup> bedoelde persoon die kan aantonen dat hij uitdrukkelijk heeft gepoogd de bestrafte belastingplichtige van zijn voornemen af te brengen en dat hij zich in voorkomend geval heeft gekwetend van de aangifteplicht die krachtens de wet op hem rust.

Dezelfde administratieve sanctie wordt opgelegd aan elke in artikel 133<sup>ter</sup> bedoelde persoon die onaanvaardbaar gedrag heeft vertoond of gedrag dat blijk geeft van kennelijke onbekwaamheid.

Onder “onaanvaardbaar gedrag of gedrag dat blijk geeft van kennelijke onbekwaamheid”, als bedoeld in het vorige lid, moet worden verstaan:

— de bewuste bezorging van foute of bedrieglijke aangiften, in feite of in rechte, aan de belastingadministratie of aan een huidige dan wel een potentiële klant;

— de verhulling van gegevens in feite of in rechte die van die aard zijn dat zij de fiscale situatie van de belastingplichtige beïnvloeden;

— de herhaalde commercialisering van regelingen voor agressieve fiscale planning die op een overtreding van de fiscale bepalingen berusten of die een onjuiste analyse inhouden van in de fiscale wetgeving aan bod komende aangelegenheden;



— la conduite irrespectueuse à l'égard d'agents fiscaux déterminés, dans l'exercice ou à l'occasion de l'exercice de leurs missions, et ressortant de paroles, de gestes, d'écrits ou d'images, rendus ou non publics, ne répondant pas à une défense normale des intérêts de leur client, et de nature à porter gravement atteinte à la conduite des missions, à la dignité ou au respect dû à la fonction dont les agents sont investis;

— la conduite incompétente ou imprudente, c'est-à-dire l'omission ou la méconnaissance hautement déraisonnable des dispositions légales, réglementaires et déontologiques, révélant une absence manifeste de discernement quant à la prudence ordinaire qu'un praticien doit observer dans de semblables circonstances;

— l'inobservation répétée des exigences de fond et de forme applicables aux déclarations en vertu des circulaires de l'administration fiscale à propos desquelles la personne sanctionnée ne peut avancer d'éléments probants de nature à mettre en doute leur légalité;

— l'application d'honoraires établis en fonction des résultats fiscaux d'une opération;

— le fait, directement ou indirectement, de tenter d'influencer l'action de tout agent ou employé de l'administration fiscale par l'utilisation de menaces, de fausses accusations, de contrainte ou de coercition, par l'offre de toute incitation spéciale ou la promesse d'un avantage, la corruption active ou passive.

§ 2. Avant d'appliquer une mesure de sanction visée au paragraphe précédent contre une personne soumise à une discipline professionnelle légalement organisée, le ministre des Finances ou le fonctionnaire désigné par lui peut solliciter l'avis des autorités représentatives de celle-ci quant à l'opportunité d'éventuelles sanctions disciplinaires spécifiques.

Si tel est l'avis de l'autorité disciplinaire, le ministre des Finances ou le fonctionnaire désigné par lui peut suspendre la sanction, contre l'engagement de l'autorité disciplinaire de prendre connaissance du dossier et de délibérer quant aux faits reprochés, à l'encontre de la personne soumise à celle-ci, dans un délai de six mois.

— onrespectvol gedrag ten aanzien van welbepaalde belastingambtenaren in de uitoefening van of naar aanleiding van de uitoefening van hun taak, dat tot uiting komt in woorden, gebaren, geschriften of beelden, al dan niet openbaar bekend gemaakt, die niet stroken met een normale behartiging van de belangen van hun klant en die van die aard zijn dat zij die ambtenaren ernstig hinderen bij de uitvoering van hun taken en dat zij ernstig afbreuk doen aan de waardigheid of aan het respect dat men die ambtenaren verschuldigd is op grond van het ambt waarmee zij zijn bekleed;

— onbekwaam of onomzichtig gedrag, met name verzuim of zeer onredelijke miskennen van de wettelijke, regelgevende en deontologische bepalingen, waarbij de betrokkene laat blijken kennelijk over onvoldoende onderscheidingsvermogen te beschikken in vergelijking met de gebruikelijke omzichtigheid die een beroepsbeoefenaar in gelijkaardige omstandigheden in acht moet nemen;

— de herhaalde niet-inachtneming van de basisvereisten en de vormvereisten waaraan de aangiften krachtens de omzendbrieven van de belastingadministratie moeten voldoen, waarvoor de bestrafte persoon geen bewijselementen kan aanvoeren om de wettigheid ervan in twijfel te trekken;

— de aanrekening van erelonen die werden berekend op grond van de belastinguitkomst van een verrichting;

— directe of indirecte pogingen om de handelingen van een ambtenaar of werknemer van de belastingadministratie te beïnvloeden door bedreiging, valse beschuldigingen, pressie of dwang, door de aanbidding van eender welke bijzondere *incentive* of de belofte van een voordeel, alsook door actieve of passieve corruptie.

§ 2. Vooraleer de minister van Financiën of de door hem aangewezen ambtenaar een in de vorige paragraaf bedoelde administratieve sanctie oplegt aan een persoon die onderworpen is aan een wettelijk geregelde beroepstucht, kan hij de representatieve overheid van die persoon om advies verzoeken over de wenselijkheid eventueel bijzondere tuchtsancties op te leggen.

Als de tuchtoverheid zulks adviseert, kan de minister van Financiën of de door hem aangewezen ambtenaar de sanctie opschorten, in ruil voor de verbintenis van de tuchtoverheid dat zij kennis zal nemen van het dossier en dat zij binnen een termijn van zes maanden een uitspraak zal doen over de feiten die de aan de tucht-overheid onderworpen persoon ten laste worden gelegd.

Le délai visé à l'alinéa précédent peut être prolongé, une fois, à la demande de l'autorité représentative, pour une nouvelle période n'excédant pas trois mois.

Le ministre des Finances ou le fonctionnaire désigné par lui ne pourra prononcer l'une des sanctions visées au paragraphe précédent que pour autant qu'aucune sanction disciplinaire n'ait été prononcée par une organisation de représentation professionnelle légalement organisée.

§ 3. L'article 5 de la loi du 22 avril 1999 relative à la discipline professionnelle des experts-comptables et des conseils fiscaux reste applicable en cas de planification fiscale agressive n'impliquant pas de violation d'une disposition légale ou réglementaire mais bien d'une règle relative à la déontologie ou à la discipline professionnelle.

§ 4. Excepté les cas de planification fiscale agressive n'impliquant pas de violation d'une disposition légale ou réglementaire, sans préjudice des dispositions des §§ 1<sup>er</sup> et 2, le ministre des Finances peut, en outre, par arrêté motivé, refuser, pour une période qui n'excède pas dix-huit mois, à toute personne le droit d'exercer l'une des professions visées à l'article 133<sup>ter</sup>.

Cependant, avant de prononcer une mesure d'interdiction d'exercice temporaire contre une personne soumise à une discipline professionnelle légalement organisée, le ministre des Finances peut solliciter l'avis des autorités représentatives de celle-ci quant à l'opportunité d'éventuelles poursuites disciplinaires spécifiques, ou introduire une plainte auprès des autorités représentatives sur base des procédures spécifiques aux professions concernées.

Si tel est l'avis de l'autorité disciplinaire, ou s'il a lui-même introduit une plainte, le ministre des Finances peut suspendre une mesure d'interdiction d'exercice, contre l'engagement de l'autorité disciplinaire de prendre connaissance du dossier et de délibérer quant aux faits reprochés, à l'encontre de la personne soumise à celle-ci, dans un délai de six mois.

Le délai visé à l'alinéa précédent peut être prolongé, une fois, à la demande de l'autorité représentative, pour une nouvelle période n'excédant pas trois mois.

Le ministre des Finances ne pourra prononcer l'interdiction de représentation visée à l'alinéa premier que pour autant qu'aucune sanction disciplinaire n'ait

De in het vorige lid bedoelde termijn kan op verzoek van de representatieve overheid eenmaal worden verlengd voor een nieuwe periode die niet langer mag duren dan drie maanden.

De minister van Financiën of de door hem aangewezen ambtenaar kan een van de in de vorige paragraaf bedoelde sancties slechts opleggen voor zover de betrokkene geen enkele tuchtsanctie door een wettelijk geregelde representatieve beroepsorganisatie werd opgelegd.

§ 3. Artikel 5 van de wet van 22 april 1999 betreffende de beroepstucht voor accountants en belastingconsulenten blijft van toepassing in geval van agressieve fiscale planning die geen schending inhoudt van een wettelijke of regelgevende bepaling, maar wel van een regel die verband houdt met de deontologie of de beroepstucht.

§ 4. Behalve in de gevallen van agressieve fiscale planning die geen schending van enige wet- of regelgevende bepaling impliceren, kan de minister van Financiën, onverminderd de bepalingen van de §§ 1 en 2, voorts bij gemotiveerd besluit, voor een termijn van maximum achttien maanden, elke persoon het recht ontzeggen een van de in artikel 133<sup>ter</sup> bedoelde beroepen uit te oefenen.

Alvorens een maatregel houdende tijdelijk uitoefeningsverbod uit te spreken ten aanzien van een persoon voor wie een wettelijk geregelde beroepstucht geldt, kan de minister van Financiën evenwel het advies van de desbetreffende representatieve overheden inwinnen over de wenselijkheid van een eventuele specifieke tuchtvervolging, dan wel bij de representatieve overheden een klacht indienen op grond van de voor de betrokken beroepen specifieke procedures.

Als de tuchtverheid zulks adviseert, dan wel indien de minister van Financiën zelf een klacht heeft ingediend, kan hij het uitoefeningsverbod opschorten, in ruil voor de verbintenis van de tuchtverheid dat zij kennis zal nemen van het dossier en binnen een termijn van zes maanden uitspraak zal doen over de feiten die de aan de tuchtverheid onderworpen persoon ten laste worden gelegd.

De in het vorige lid bedoelde termijn kan op verzoek van de representatieve overheid eenmaal worden verlengd, voor een nieuwe periode die niet langer mag duren dan drie maanden.

De minister van Financiën kan het in het eerste lid bedoelde beroepsuitoefeningsverbod slechts uitspreken voor zover de betrokkene geen enkele tuchtsanctie door

été prononcée par une organisation de représentation professionnelle légalement organisée.”.

#### Art. 14

Dans le même Code est inséré un article 130/2, rédigé comme suit:

“Art. 130/2. Les sanctions administratives visées à l'article 130/1, § 1<sup>er</sup>, ne pourront être appliquées qu'après que la personne incriminée aura été invitée à comparaître, dans les vingt jours, pour être entendue, par un fonctionnaire du SPF Finances d'un grade supérieur à celui de l'agent qui a constaté les faits, mais au minimum d'un grade d'inspecteur.

L'arrêté visé à l'article 130/1, § 4, ne pourra être pris qu'après que la personne incriminée aura été invitée à comparaître, dans les vingt jours, pour être entendue, par le ministre des Finances ou le fonctionnaire désigné par lui, d'un grade d'inspecteur au moins.

La personne visée à l'alinéa précédent pourra se faire assister d'un conseil.

Procès-verbal de cet interrogatoire est dressé. Le procès-verbal est, après lecture, signé par le ministre des Finances, ou par le fonctionnaire qui a procédé à l'audition, et l'intéressé. Leur signature est précédée des mots manuscrits: “Lu et approuvé”. Si l'intéressé refuse de signer, mention en est faite au procès-verbal, qui précise le motif du refus.

Copie certifiée conforme du procès-verbal est notifiée à l'intéressé dans les huit jours de sa date.”.

## CHAPITRE 2

### Sanctions pénales

#### Art. 15

Au livre I<sup>er</sup>, chapitre XIII, section 2, du même Code, est inséré un article 133*undecies*, rédigé comme suit:

“Art. 133*undecies*. Sera punie d'un emprisonnement d'un mois à cinq ans et d'une amende de 250 euros à 500 000 euros la personne visée à l'article 133*ter* qui, dans une intention frauduleuse ou l'intention de

een wettelijk geregelde representatieve beroepsorganisatie werd opgelegd.”.

#### Art. 14

In hetzelfde Wetboek wordt een artikel 130/2 ingevoegd, luidende:

“Art. 130/2. De in artikel 130/1, § 1, bedoelde administratieve sancties kunnen pas worden toegepast nadat de aangeklaagde persoon is uitgenodigd om binnen twintig dagen te verschijnen, teneinde te worden gehoord door een ambtenaar van de FOD Financiën met een hogere graad dan degene die de feiten heeft vastgesteld, doch met minstens de graad van inspecteur.

Het in artikel 130/1, § 4, bedoelde besluit kan slechts worden uitgevaardigd nadat de aangeklaagde persoon is uitgenodigd om binnen twintig dagen te verschijnen, teneinde te worden gehoord door de minister van Financiën of de door hem aangewezen ambtenaar, met minstens de graad van inspecteur.

De in de twee voorgaande leden bedoelde persoon mag zich door een raadsman laten bijstaan.

Van dit verhoor wordt proces-verbaal opgemaakt. Na voorlezing wordt het proces-verbaal ondertekend door de minister van Financiën of door de ambtenaar die het verhoor heeft afgenomen, alsmede door de betrokkene. Zij laten hun handtekening voorafgaan door de met de hand geschreven woorden “Gelezen en goedgekeurd”. Weigert de betrokkene te ondertekenen, dan wordt daarvan melding gemaakt in het proces-verbaal, dat de reden van de weigering nader omschrijft.

Een eensluidend verklaard afschrift van het proces-verbaal wordt binnen acht dagen na de dagtekening ervan aan de betrokkene ter kennis gegeven.”.

## HOOFDSTUK 2

### Strafrechtelijke sancties

#### Art. 15

In het eerste boek, hoofdstuk XIII, afdeling II, van hetzelfde Wetboek wordt een artikel 133*undecies* ingevoegd, luidende:

“Art. 133*undecies*. Wordt gestraft met gevangenisstraf van één maand tot vijf jaar en een geldboete van 250 tot 500 000 euro, de in artikel 133*ter* bedoelde persoon die, met het oogmerk te frauderen of de

nuire aux intérêts du Trésor, aura proposé à une autre personne déterminée une ou plusieurs opérations de planification fiscale agressive reposant sur une violation des dispositions fiscales ou comportant une analyse inexacte de questions soulevées dans le cadre des législations fiscales.

Par “planification fiscale agressive” au sens du présent Code, il faut entendre, sans préjudice des conditions visées à l’alinéa précédent, l’opération, ou l’ensemble d’opération(s), mise(s) en œuvres par un contribuable et consistant à tirer parti des subtilités du système fiscal belge ou des incohérences entre le système fiscal belge et un autre ou plusieurs autres systèmes fiscaux, afin de réduire l’impôt à payer.

Par “analyse inexacte de questions soulevées dans le cadre des législations fiscales”, au sens de l’alinéa premier, il faut entendre, l’analyse reposant sur des éléments inexacts, en fait ou en droit, l’affirmation d’un avis juridique manifestement injustifié quant aux dispositions d’une loi existante, le fait de n’avoir, délibérément, pas tenu compte d’informations indiquant que des éléments de faits exprimés dans l’avis sont faux ou trompeurs.”.

13 mars 2013

Alain MATHOT (PS)  
Dirk VAN DER MAELEN (sp.a)  
Christiane VIENNE (PS)  
Olivier HENRY (PS)  
Christophe LACROIX (PS)

belangen van de Schatkist te schaden, aan een andere, welbepaalde persoon een of meer agressieve fiscale-planningsconstructies heeft voorgesteld die op een overtreding van de fiscale bepalingen berusten of die een onjuiste analyse inhouden van in de fiscale wetgeving aan bod komende aangelegenheden.

Onder “agressieve fiscale planning” moet, in de zin van dit Wetboek en onverminderd de in het vorige lid opgenomen voorwaarden, worden verstaan de constructie of het geheel van constructies van een belastingplichtige die inhouden dat wordt geprofiteerd van de subtiële aspecten van het Belgische belastingstelsel of van incongruenties tussen de Belgische belastingregeling en een andere belastingregeling of meer andere belastingregelingen, met als doel de verschuldigde belasting te verminderen.

Onder “onjuiste analyse van in de fiscale wetgeving aan bod komende aangelegenheden” in de zin van het eerste lid moet een analyse worden verstaan die berust op onjuiste gegevens in feite of in rechte, het verkondigen van een kennelijk ongerechtvaardigd juridisch advies over bepalingen van een bestaande wet, het feit opzettelijk geen rekening te hebben gehouden met informatie die aangeeft dat feitelijke aspecten van het advies vals of bedrieglijk zijn.”.

13 maart 2013