

CHAMBRE DES REPRÉSENTANTS
DE BELGIQUE

20 octobre 2021

PROPOSITION DE LOI

**interprétative de l'article 53, 6°,
du Code des impôts
sur les revenus 1992**

(déposée par Mme Cécile Cornet et
M. Dieter Vanbesien)

BELGISCHE KAMER VAN
VOLKSVERTEGENWOORDIGERS

20 oktober 2021

WETSVOORSTEL

**tot uitlegging van artikel 53, 6°,
van het Wetboek
van de inkomstenbelastingen 1992**

(ingediend door mevrouw Cécile Cornet en
de heer Dieter Vanbesien)

RÉSUMÉ

La présente proposition de loi interprétative vise à interpréter l'article 53, 6°, du Code des impôts sur les revenus 1992 en ce sens que la somme d'argent payée en application de l'article 216bis du Code d'Instruction Criminelle constitue une pénalité de toute nature visée par cet article.

SAMENVATTING

Dit wetsvoorstel van uitlegging strekt ertoe artikel 53, 6°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 in die zin uit te leggen dat de geldsom die met toepassing van artikel 216bis van het Wetboek van strafvordering wordt betaald, een zoals in voormeld artikel 53, 6°, bedoelde straf van alle aard is.

N-VA	: Nieuw-Vlaamse Alliantie
Ecolo-Groen	: Ecologistes Confédérés pour l'organisation de luttes originales – Groen
PS	: Parti Socialiste
VB	: Vlaams Belang
MR	: Mouvement Réformateur
CD&V	: Christen-Democratisch en Vlaams
PVDA-PTB	: Partij van de Arbeid van België – Parti du Travail de Belgique
Open Vld	: Open Vlaamse liberalen en democraten
Vooruit	: Vooruit
cdH	: centre démocrate Humaniste
DéFI	: Démocrate Fédéraliste Indépendant
INDEP-ONAFH	: Indépendant - Onafhankelijk

Abréviations dans la numérotation des publications:		Afkorting bij de numering van de publicaties:	
DOC 55 0000/000	Document de la 55 ^e législature, suivi du numéro de base et numéro de suivi	DOC 55 0000/000	Parlementair document van de 55 ^e zittingsperiode + basisnummer en volgnummer
QRVA	Questions et Réponses écrites	QRVA	Schriftelijke Vragen en Antwoorden
CRIV	Version provisoire du Compte Rendu Intégral	CRIV	Voorlopige versie van het Integraal Verslag
CRABV	Compte Rendu Analytique	CRABV	Beknopt Verslag
CRIV	Compte Rendu Intégral, avec, à gauche, le compte rendu intégral et, à droite, le compte rendu analytique traduit des interventions (avec les annexes)	CRIV	Integraal Verslag, met links het definitieve integraal verslag en rechts het vertaald beknopt verslag van de toespraken (met de bijlagen)
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 (beigegekleurd papier)

DÉVELOPPEMENTS

MESDAMES, MESSIEURS,

L'article 216*bis* du Code d'Instruction Criminelle prévoit un mode d'extinction de l'action publique moyennant le paiement d'une somme d'argent. C'est ce que l'on appelle plus communément la transaction pénale.

En principe, la somme d'argent payée dans le cadre d'une transaction pénale n'est pas considérée comme des frais professionnels fiscalement déductibles. En effet, selon l'article 53, 6°, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après, "CIR92"), ne constituent pas des frais professionnels les pénalités de toute nature.

D'un point de vue moral, il est en effet difficilement acceptable d'estimer que les pénalités liées à des infractions fiscales ou sociales (telles que la fraude fiscale ou sociale) puissent être considérées comme des frais de fonctionnement normal d'une entreprise. Cela reviendrait à considérer que le mode normal de fonctionnement de l'entreprise inclut la fraude et donc que les dépenses liées au risque d'être poursuivi pour une telle infraction font entièrement parties des frais professionnels. Il est du devoir du législateur de signifier qu'en aucun cas, la fraude ne peut faire partie du fonctionnement normal d'une entreprise, mais qu'au contraire, elle n'a pas sa place dans la société.

Par ailleurs, la clarté et la complétude des textes légaux est un facteur permettant de lutter contre la fraude et l'évasion fiscale et d'assurer une application uniforme et juste de la législation fiscale à tous les contribuables. À ce titre, les auteurs de la présente proposition de loi entendent clarifier le traitement fiscal qu'il convient de donner raisonnablement à la transaction pénale.

Enfin, accepter la déductibilité fiscale de la transaction pénale revient à faire financer par la collectivité une part de la transaction pénale d'une entreprise encourageant un procès. Cela n'est pas acceptable.

La question de la déductibilité fiscale de la somme d'argent payée dans le cadre d'une transaction pénale a été débattue lors d'une affaire portée devant le Tribunal de première instance de Bruges¹. À cette occasion, le tribunal énonce que "Il ressort des travaux parlementaires de la loi du 14 avril 2011 qui élargit le champ d'application de la transaction pénale (DOC 53 1208/007, p. 18 et

¹ Trib. Bruges, jugement du 11 mars 2019, rôle n° 18/204/A.

TOELICHTING

DAMES EN HEREN,

Artikel 216*bis* van het Wetboek van strafvordering voorziet in een regeling waarbij de strafvordering vervalt mits een geldsom wordt betaald. Zulks wordt ook wel de minnelijke schikking in strafzaken genoemd.

In beginsel wordt de bij een minnelijke schikking in strafzaken betaalde geldsom niet als fiscaal aftrekbare beroepskosten beschouwd. Volgens artikel 53, 6°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna "WIB 92") zijn straffen van alle aard immers geen beroepskosten.

Uit moreel oogpunt valt het immers moeilijk te aanvaarden dat straffen wegens fiscale of sociale inbreuken (zoals fiscale of sociale fraude) als normale werkingskosten van een onderneming zouden kunnen worden beschouwd. Dat zou erop neerkomen dat fraude inherent is aan de normale werkwijze van een onderneming en dat de kosten in verband met het risico dat men voor een dergelijke inbreuk wordt vervolgd, integraal deel uitmaken van de beroepskosten. Het is de plicht van de wetgever duidelijk te maken dat fraude geenszins deel kan uitmaken van de normale werking van een onderneming en dat zij bovendien geen plaats heeft in de samenleving.

Voorts kunnen belastingontduiking en -ontwijking alleen maar worden tegengegaan en kan de fiscale wetgeving slechts eenvormig en rechtvaardig op alle belastingplichtigen worden toegepast als de wetteksten duidelijk én volledig zijn. Daartoe beogen de indieners van dit voorstel van uitleggingswet te verduidelijken hoe de minnelijke schikking in strafzaken redelijkerwijze fiscaal hoort te worden behandeld.

Wanneer men ermee zou instemmen dat een onderneming waartegen een rechtszaak loopt, de door haar gesloten minnelijke schikking in strafzaken fiscaal in mindering mag brengen, dan doet men per slot van rekening de gemeenschap deels opdraaien voor die schikking. Dat is onaanvaardbaar.

Over de fiscale aftrekbaarheid van de bij een minnelijke schikking in strafzaken betaalde geldsom is gedebatteerd in een bij de rechtbank van eerste aanleg te Brugge aanhangig gemaakte zaak. Die laatste stelt in haar vonnis¹ dat uit de parlementaire voorbereiding van de wet van 14 april 2011 waarbij het toepassingsgebied van de minnelijke schikking in strafzaken wordt verruimd

¹ Rechtbank van eerste aanleg te Brugge, vonnis van 11 maart 2019, rolnummer 18/204/A.

suivants) et du libellé de l'article 216*bis*, § 1^{er}, du Code d'Instruction Criminelle, que la somme d'argent imposée dans le cadre d'une transaction pénale est une pénalité de toute nature. Dans les travaux parlementaires, on parle d'une sanction financière sous la forme d'une somme d'argent. La transaction pénale concerne une décision de poursuivre dans le cadre de l'exécution de la politique pénale et doit donc être considérée comme une pénalité de toute nature telle que prévue à l'article 53, 6°, CIR92. La somme d'argent payée dans le cadre d'une transaction pénale n'est donc pas une dépense professionnelle déductible."

Ce jugement a fait l'objet d'un recours devant la Cour d'appel de Gand². Bien que la Cour ait accueilli l'appel pour un motif purement procédural, sans remettre à aucun moment en cause la position du Tribunal de première instance de Bruges sur le fond, les avocats de l'appelante ont déclaré, notamment par voie de presse³, que la Cour d'appel leur avait donné raison en ne considérant pas la somme d'argent payée dans le cadre d'une transaction pénale comme une pénalité ou une sanction visée par l'article 53, 6°, du CIR92. Ces déclarations ont également été reprises dans une certaine doctrine⁴.

Les auteurs de la présente proposition tiennent à lever toute ambiguïté quant au caractère fiscalement non déductible de la somme d'argent payée dans le cadre d'une transaction pénale, ainsi qu'au fait que la notion de "pénalité de toute nature" visée à l'article 53, 6°, du CIR92 doit être interprétée comme incluant le paiement d'une telle somme d'argent.

Il convient, tout d'abord, de rappeler que la somme d'argent payée dans le cadre d'une transaction pénale constitue bien une sanction. En 1981, M. Frédéric Close écrivait à propos de la transaction pénale: "Sanction modérée, elle peut satisfaire les exigences de la répression. Sanction économique, elle ne coûte rien à la société et lui profite au contraire. Sanction discrète, elle ne peut nuire au reclassement du prévenu"⁵. Comme le rappelle,

(DOC 53 1208/007, blz. 18 et volgende), evenals uit de tekst van artikel 216*bis*, § 1, van het Wetboek van strafvordering blijkt dat de bij een minnelijke schikking in strafzaken opgelegde geldsom een straf van alle aard is. In de parlementaire voorbereiding, zo vervolgt de rechtbank, heeft men het over een financiële sanctie in de vorm van een geldsom. De minnelijke schikking in strafzaken betreft een beslissing tot vervolging in het kader van de tenuitvoerlegging van het strafrechtelijk beleid, en moet dus worden beschouwd als een straf van alle aard als bedoeld in artikel 53, 6°, van het WIB 92. De rechtbank oordeelt derhalve dat de bij een minnelijke schikking in strafzaken betaalde geldsom geen aftrekbare beroepsuitgave is.

Tegen dat vonnis werd beroep aangetekend bij het hof van beroep te Gent². Dat laatste heeft het beroep op een louter procedurele grond ontvankelijk verklaard maar heeft op geen enkel ogenblik het standpunt van de rechtbank van eerste aanleg te Brugge over de grond van de zaak ter discussie gesteld. Dat heeft de advocaten van de appellant evenwel niet belet in de pers³ te verklaren dat het hof van beroep hen in het gelijk had gesteld doordat het hof de bij een minnelijke schikking in strafzaken betaalde geldsom niet beschouwde als een straf of sanctie als bedoeld in artikel 53, 6°, van het WIB 92. Die verklaringen werden eveneens overgenomen in bepaalde rechtsleer⁴.

Het is de indieners van dit voorstel van uitleggingswet erom te doen elke twijfel omtrent de fiscaal niet-aftrekbare aard van de bij een minnelijke schikking in strafzaken betaalde geldsom weg te nemen. Daarenboven willen zij duidelijk gesteld zien dat het begrip "straf van alle aard" als bedoeld in artikel 53, 6°, van het WIB 92 aldus moet worden uitgelegd dat het ook de betaling van een dergelijke geldsom omvat.

Vooreerst zij aangestipt dat de bij een minnelijke schikking in strafzaken betaalde geldsom wel degelijk een sanctie is. In 1981 heeft de heer Frédéric Close daarover het volgende geschreven: "*Sanction modérée, elle peut satisfaire les exigences de la répression. Sanction économique, elle ne coûte rien à la société et lui profite au contraire. Sanction discrète, elle ne peut nuire au reclassement du prévenu.*"⁵. Zoals de rechtbank

² Gand (5^e chambre), arrêt du 13 octobre 2020, rôle n° 2019/AR/1040.

³ "Les transactions pénales peuvent-elles être déductibles fiscalement?", *La Libre* du 28 juillet 2021.

⁴ Voir notamment <http://www.bwaccountants.be/documents/news-items/20210207-schikking.xml?lang=fr>.

⁵ F. CLOSE, "L'accueil du justiciable. La justice pénale", *Ann. Fac. dr. Lg.*, 1981, pp. 196-197. Voir également le mémoire de Marjorie ARTIELLE, *La transaction pénale belge: évolution d'une procédure controversée. Historique, analyse des réformes, procédure et évaluation*, UCL, 2015-2016.

² Gent (vijfde kamer), arrest van 13 oktober 2020, rolnummer 2019/AR/1040.

³ *Les transactions pénales peuvent-elles être déductibles fiscalement?*, *La Libre* van 28 juli 2021.

⁴ Zie onder meer <http://www.bwaccountants.be/documents/news-items/20210207-schikking.xml?lang=nl>.

⁵ F. CLOSE, *L'accueil du justiciable. La justice pénale*, *Ann. Fac. dr. Lg.*, 1981, blz. 196-197. Zie ook de these van Marjorie ARTIELLE, *La transaction pénale belge: évolution d'une procédure controversée. Historique, analyse des réformes, procédure et évaluation*, UCL, 2015-2016.

à juste titre, le Tribunal de première instance de Bruges, les travaux préparatoires de la loi du 14 avril 2011 portant des dispositions diverses⁶, ayant modifié en dernier lieu l'article 216*bis* du Code d'Instruction Criminelle, définissent la somme d'argent payée dans le cadre d'une transaction pénale comme une sanction, tantôt patrimoniale, tantôt financière. Cela ressort notamment des passages suivants:

— “Il en découle que cet instrument est plutôt adapté aux infractions patrimoniales (infractions financières et intellectuelles). Pour de telles infractions portant sur un avantage économique, l'imposition d'une sanction patrimoniale constitue souvent une mesure adéquate”;

— “En ce sens, la transaction se rapproche toujours plus de la médiation pénale prévue à l'article 216*ter* du Code d'Instruction Criminelle, mais elle se focalise plutôt sur les infractions d'une autre nature pour lesquelles une sanction financière constitue la solution alternative la plus indiquée”;

— “Enfin, une extension de la possibilité d'extinction de l'action publique moyennant le paiement d'une somme d'argent offre un avantage supplémentaire très important en ce sens qu'elle garantit que les sanctions financières ainsi imposées, soit sous la forme du paiement d'une somme d'argent, soit sous la forme d'une renonciation à des biens, mènent rapidement et réellement à une exécution effective.”.

Il convient également de rappeler qu'il est de jurisprudence constante que la somme d'argent payée dans le cadre d'une transaction pénale ne constitue pas des frais professionnels fiscalement déductibles. Le commentaire administratif de l'article 53, 6°, du CIR92 (Comm.IR 53/108) reprend d'ailleurs explicitement cette jurisprudence, en mentionnant que “[n]e constitue pas non plus des frais professionnels la somme que, dans certains cas, la loi permet à un inculpé de payer à l'État afin d'éteindre l'action publique exercée par le Ministère public; ce paiement ne saurait, pas plus que la peine à laquelle il se substitue, constituer des frais professionnels faits en vue d'acquérir et de conserver les revenus (Cass., 10.1 1944, SA Union des Drapiers, Bull. 195, p. 111; Liège, 24.12 1952, SPRL Dalimier fils, Bull. 292, p. 164).”.

Dans l'article 53, 6°, du CIR92, on constate que la notion de “pénalité de toute nature” apparaît comme la catégorie résiduelle de cet article, celle-ci devant inclure toutes les sanctions ne relevant pas des autres catégories de l'article, à savoir les amendes, y compris les

van eerste aanleg te Brugge terecht in herinnering heeft gebracht, wordt de bij een minnelijke schikking in strafzaken betaalde geldsom in de parlementaire voorbereiding van de wet van 14 april 2011 houdende diverse bepalingen⁶, waarbij artikel 216*bis* van het Wetboek van strafvordering het laatst werd gewijzigd, nu eens als vermogenssanctie en dan weer als financiële sanctie omschreven. Dat blijkt onder meer uit deze passages:

— “Hieruit volgt dat dit instrument eerder geschikt is voor vermogensrechtelijke inbreuken (financiële en intellectuele misdrijven). Voor dergelijke op economisch voordeel gerichte delicten is het opleggen van een vermogenssanctie vaak een adequate maatregel.”;

— “In die zin nadert de minnelijke schikking steeds meer de bemiddeling in strafzaken zoals voorzien in artikel 216*ter* Sv., maar dan eerder toegespitst op misdrijven van een andere aard waarbij een financiële sanctie het meest aangewezen alternatief betreft.”;

— “Een zeer belangrijk bijkomend voordeel van een verruiming van de mogelijkheid tot verval van de strafvordering tegen betaling van een geldsom ligt tenslotte in de garantie dat hierdoor financiële sancties die op deze wijze worden opgelegd, hetzij onder de vorm van de betaling van een geldsom, hetzij onder de vorm van een afstand van voorwerpen, snel en daadwerkelijk tot een effectieve uitvoering leiden.”.

Voorts beschouwt de vaste rechtspraak de bij een minnelijke schikking in strafzaken betaalde geldsom niet als fiscaal aftrekbare beroepskosten. In de commentaar van artikel 53, 6°, van het WIB 92 (Comm.IB 53/108) wordt overigens uitdrukkelijk naar die rechtspraak verwezen: “De som waarvan de wet in sommige gevallen de betaling door betichte aan de Staat toelaat, ten einde de door het Openbaar Ministerie uitgeoefende openbare vordering en de straf die ze vervangt teniet te doen, kunnen geen beroepskosten zijn om inkomsten te verkrijgen of te behouden (Cass., 10.1 1944, NV “Union des Drapiers”, Bull. 195, blz. 118; Luik, 24.12 1952, PVBA Dalimier fils, Bull. 292, blz. 168).”.

Met betrekking tot artikel 53, 6°, van het WIB 92 kan worden opgemerkt dat het begrip “straffen van alle aard” dienstdoet als de restcategorie waarin alle sancties vervat zijn die niet tot één van de overige categorieën van dat artikel behoren (namelijk de geldboeten, met inbegrip van

⁶ Doc. parl., Ch. repr., sess. 2010-11, DOC 53 1208/007, p. 18 et s.

⁶ Parl. St., Kamer, 2010-11, DOC 53 1208/007, blz. 18 en volgende.

amendes transactionnelles, les amendes administratives infligées par des autorités publiques et les confiscations.

S'il ne fait aucun doute que la somme d'argent payée dans le cadre d'une transaction pénale ne constitue ni une amende administrative ni une confiscation, l'on peut se demander si elle ne pourrait entrer dans la catégorie "amendes transactionnelles".

Selon le commentaire administratif de l'article 53, 6°, du CIR92, sont notamment visées par la notion d'amende transactionnelle, d'une part, les amendes transactionnelles ou judiciaires infligées en vertu des articles 449, 451 à 454 et 456 du CIR92 et de l'article 2 du CTA (Comm.IR 53/103) et, d'autre part les amendes administratives transactionnelles autres que les premières citées (Comm.IR 53/104). Bien que le commentaire administratif 53/103 ne renvoie pas explicitement à l'article 216*bis* du Code d'Instruction Criminelle, on comprend qu'il fait référence aux sommes payées pour éteindre les actions publiques poursuivant les infractions prévues par les articles 449, 451 à 454 et 456 du CIR 92 et l'article 2 du CTA.

Toutefois, il semble que la notion d'"amende" caractérise mal la somme d'argent payée dans le cadre d'une transaction pénale. En effet, si cette somme d'argent constitue bien, en tant que sanction patrimoniale ou financière, une pénalité de toute nature infligée en vue de l'extinction de l'action publique, elle n'est pas à proprement parler une "amende". La notion d'"amende" renvoie, en effet, à la notion de peine prononcée soit par une autorité judiciaire, soit par une autorité administrative. Or, comme l'énonce la Cour de cassation dans sa jurisprudence de 1944, dans le cadre d'une transaction pénale, le paiement de la somme d'argent vient se substituer à une peine, sans constituer une peine en soi.

Sur la base de ce qui précède, il ressort que la somme d'argent payée dans le cadre d'une transaction pénale doit bien être rangée dans la catégorie "pénalité de toute nature" prévue à l'article 53, 6°, du CIR92. Par conséquent, elle ne constitue pas des frais professionnels fiscalement déductibles.

Il semble nécessaire aux auteurs de la présente proposition de clarifier en ce sens la portée de l'article 53, 6°, du CIR92, afin de renforcer la sécurité juridique et

transactionele geldboeten, de administratieve geldboeten opgelegd door overheden en de verbeurdverklaringen).

Hoewel het geen twijfel lijdt dat de bij een minnelijke schikking in strafzaken betaalde geldsom noch een administratieve geldboete, noch een verbeurdverklaring is, rijst de vraag of ze mogelijkerwijze niet onder de categorie van de transactionele geldboeten valt.

Volgens de commentaar van artikel 53, 6°, van het WIB 92 heeft het begrip "transactionele geldboete" betrekking op de transactionele of gerechtelijke geldboeten opgelegd krachtens de artikelen 449, 451 tot 454 en 456 van het WIB 92 en krachtens artikel 2 van het Wetboek van de met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen (hierna "WGB") (Comm.IB 53/103) en op de andere dan de voormelde administratieve transactionele geldboeten (Comm.IB 53/104). Hoewel commentaar nr. 53/103 niet uitdrukkelijk naar artikel 216*bis* van het Wetboek van strafvordering verwijst, kan eruit worden opgemaakt dat het betrekking heeft op de geldsommen die worden betaald om een einde te maken aan de strafvorderingen wegens inbreuken als bedoeld in de artikelen 449, 451 tot 454 en 456 van het WIB 92 en in artikel 2 van het WGB.

Een en ander neemt niet weg dat "geldboete" kennelijk niet het meest geschikte begrip is om de bij een minnelijke schikking in strafzaken betaalde geldsom aan te duiden. Die geldsom kan als vermogens- of financiële sanctie inderdaad een "straf van alle aard" zijn om een strafvordering te doen vervallen, maar strikt genomen is ze geen "geldboete". Het begrip "geldboete" verwijst immers naar een straf die door een gerechtelijke dan wel bestuurlijke overheid wordt uitgesproken. Welnu, het Hof van Cassatie heeft in zijn rechtspraak van 1944 aangegeven dat de betaling van een geldsom bij een minnelijke schikking in strafzaken weliswaar de straf vervangt maar zelf geen straf is.

Uit wat voorafgaat, volgt dat de bij een minnelijke schikking in strafzaken betaalde geldsom wel degelijk dient te worden ondergebracht in de categorie "straffen van alle aard" als bedoeld in artikel 53, 6°, van het WIB 92. Een dergelijke geldsom valt dus niet onder de fiscaal aftrekbare beroepskosten.

De indieners van dit voorstel van uitleggingswet achten het noodzakelijk de strekking van artikel 53, 6°, van het WIB 92 in die zin te verduidelijken. Zulks moet de

de ne plus permettre une quelconque interprétation contraire à la volonté initiale du législateur.

Cécile CORNET (Ecolo-Groen)
Dieter VANBESIEN (Ecolo-Groen)

rechtszekerheid vergroten en ervoor zorgen dat dit artikel niet langer op een wijze kan worden uitgelegd die tegen de oorspronkelijke bedoeling van de wetgever indruist.

PROPOSITION DE LOI**Article 1^{er}**

La présente loi règle une matière visée à l'article 74 de la Constitution.

Art. 2

L'article 53, 6°, du Code des impôts sur les revenus 1992 est interprété en ce sens que les sommes d'argent payées en application de l'article 216*bis* du Code d'Instruction Criminelle constituent des "pénalités de toute nature".

28 septembre 2021

Cécile CORNET (Ecolo-Groen)
Dieter VANBESIEN (Ecolo-Groen)

WETSVOORSTEL**Artikel 1**

Deze wet regelt een aangelegenheid als bedoeld in artikel 74 van de Grondwet.

Art. 2

Artikel 53, 6°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 wordt aldus uitgelegd dat de geldsommen die met toepassing van artikel 216*bis* van het Wetboek van strafvordering worden betaald, "straffen van alle aard" zijn.

28 september 2021