



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 53.179/VR/1/3
van 27 mei 2013

avis 53.179/VR/1/3
du 27 mai 2013

over

sur

een voorontwerp van wet 'tot
wijziging van het lopende
systeem van fiscale
regularisatie'

un avant-projet de loi
'modifiant le régime actuel de
régularisation fiscale'

Op 9 april 2013 is de Raad van State, afdeling Wetgeving door de Minister van Financiën verzocht binnen een termijn van dertig dagen, verlengd tot vijfenveertig dagen,^(*) een advies te verstrekken over een voorontwerp van wet ‘tot wijziging van het lopende systeem van fiscale regularisatie’.

Titels 1 tot 3, 5 en 6 van het voorontwerp zijn door de derde kamer onderzocht op 23 april 2013. De kamer was samengesteld uit Jo BAERT, kamervoorzitter, Jan SMETS en Bruno SEUTIN, staatsraden, Jan VELAERS en Lieven DENYS, assessoren, en Marleen VERSCHRAEGHEN, toegevoegd griffier.

Het verslag is uitgebracht door Dries VAN EECKHOUTTE en Frédéric VANNESTE, auditeurs.

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst van het advies is nagezien onder toezicht van Jo BAERT, kamervoorzitter.

Titel 4 van het voorontwerp is door de eerste kamer onderzocht op 25 april 2013. De kamer was samengesteld uit Marnix VAN DAMME, kamervoorzitter, Wilfried VAN VAERENBERGH en Jeroen VAN NIEUWENHOVE, staatsraden, Marc RIGAUX, assessor, en Greet VERBERCKMOES, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Dries VAN EECKHOUTTE en Frédéric VANNESTE, auditeurs.

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst van het advies is nagezien onder toezicht van Wilfried VAN VAERENBERGH, staatsraad.

Het voorontwerp is, wat de bevoegdheidsvraag betreft, door de verenigde kamers onderzocht op 7 mei 2013. De verenigde kamers waren samengesteld uit Jo BAERT, kamervoorzitter, Jan SMETS, Pierre VANDERNOOT, Martine BAGUET, Bruno SEUTIN en Bernard BLERO, staatsraden, Lieven DENYS en Sébastien VAN DROOGHENBROECK, assessoren, Bernadette VIGNERON, griffier, en Marleen VERSCHRAEGHEN, toegevoegd griffier.

Het verslag is uitgebracht door Patrick RONVAUX, Dries VAN EECKHOUTTE en Frédéric VANNESTE, auditeurs.

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst van het advies is nagezien onder toezicht van Jo BAERT, kamervoorzitter.

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 27 mei 2013.

*

^(*) Deze verlenging vloeit voort uit artikel 84, § 1, eerste lid, 1°, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973, waarin wordt bepaald dat de termijn van dertig dagen verlengd wordt tot vijfenveertig dagen in het geval waarin het advies gegeven wordt door de verenigde kamers met toepassing van artikel 85bis.

Le 9 avril 2013, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par le Ministre des Finances, à communiquer un avis, dans un délai de trente jours, prorogé à quarante-cinq jours ^(*), sur un avant-projet de loi 'modifiant le régime actuel de régularisation fiscale'.

Titres 1 à 3, 5 et 6 de l'avant-projet ont été examinés par la troisième chambre le 23 avril 2013. La chambre était composée de Jo BAERT, président de chambre, Jan SMETS et Bruno SEUTIN, conseillers d'État, Jan VELAERS et Lieven DENYS, assesseurs, et Marleen VERSCHRAEGHEN, greffier assumé.

Le rapport a été présenté par Dries VAN EECKHOUTTE et Frédéric VANNESTE, auditeurs.

La concordance entre la version française et la version néerlandaise de l'avis a été vérifiée sous le contrôle de Jo BAERT, président de chambre.

Titre 4 de l'avant-projet a été examiné par la première chambre le 25 avril 2013. La chambre était composée de Marnix VAN DAMME, président de chambre, Wilfried VAN VAERENBERGH et Jeroen VAN NIEUWENHOVE, conseillers d'État, Marc RIGAU, assesseur, et Greet VERBERCKMOES, greffier.

Le rapport a été présenté par Dries VAN EECKHOUTTE et Frédéric VANNESTE, auditeurs.

La concordance entre la version française et la version néerlandaise de l'avis a été vérifiée sous le contrôle de Wilfried VAN VAERENBERGH, conseiller d'État.

L'avant-projet a été examiné par les chambres réunies le 7 mai 2013 en ce qui concerne la question des compétences. Les chambres réunies étaient composées de Jo BAERT, président de chambre, Jan SMETS, Pierre VANDERNOOT, Martine BAGUET, Bruno SEUTIN et Bernard BLERO, conseillers d'État, Lieven DENYS et Sébastien VAN DROOGHENBROECK, assesseurs, Bernadette VIGNERON, greffier, et Marleen VERSCHRAEGHEN, greffier assumé.

Le rapport a été présenté par Patrick RONVAUX, Dries VAN EECKHOUTTE et Frédéric VANNESTE, auditeurs.

La concordance entre la version française et la version néerlandaise de l'avis a été vérifiée sous le contrôle de Jo BAERT, président de chambre.

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 27 mai 2013.

*

^(*) Cette prorogation résulte de l'article 84, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1^o, des lois sur le Conseil d'État, coordonnées le 12 janvier 1973, qui dispose que le délai de trente jours est prorogé à quarante-cinq jours dans le cas où l'avis est donné par les chambres réunies en application de l'article 85bis.

1. Met toepassing van artikel 84, § 3, eerste lid, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973, heeft de afdeling Wetgeving zich toegespitst op het onderzoek van de bevoegdheid van de steller van de handeling, van de rechtsgrond¹, alsmede van de vraag of aan de te vervullen vormvereisten is voldaan.

*

STREKKING VAN HET VOORONTWERP VAN WET

2. Het om advies voorgelegde voorontwerp van wet strekt er in hoofdzaak toe wijzigingen aan te brengen in titel VII, hoofdstuk VI (“De fiscale regularisatie”), van de programmawet van 27 december 2005 (titel 1 van het ontwerp). Het doel is enerzijds om het toepassingsgebied van die regularisatieregeling te verbreden (zowel wat de eraan onderworpen rechtspersonen betreft als wat de te regulariseren vermogens- en inkomstenelementen betreft), doch anderzijds ook om de mogelijkheid tot regularisatie te laten aflopen door te bepalen dat de aangifte uiterlijk op 31 december 2013 dient te worden gedaan.

Het ontwerp bevat echter niet enkel bepalingen tot aanpassing van de geldende regeling voor fiscale regularisatie, doch ook van de ermee verbonden vrijstelling van strafvervolgning (titel 2 van het ontwerp, tot aanpassing van artikel 127 van de programmawet van 27 december 2005)² en van de regeling ter voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld en de financiering van terrorisme (titel 3 van het ontwerp, tot aanvulling van artikel 33 van 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’).

Daarenboven wordt de regularisatie mogelijk gemaakt van sociale bijdragen verschuldigd op beroepsinkomsten krachtens het koninklijk besluit nr. 38 van 27 juli 1967 ‘houdende inrichting van het sociaal statuut der zelfstandigen’ (titel 4). De ter regularisatie van de sociale bijdragen voor de beroepsinkomsten als zelfstandige geheven bedragen zijn niet als beroepskosten aan te merken (titel 5, artikel B.1).

Ten slotte bevat het ontwerp ook een opheffingsbepaling (titel 5, artikel B.2) en wordt de inwerkingtreding van de nieuwe bepalingen geregeld (titel 6).

¹ Aangezien het om een voorontwerp van wet gaat, wordt onder “rechtsgrond” de conformiteit met hogere rechtsnormen verstaan.

² Anders dan het geval is voor de toepassing van artikel 216bis van het Wetboek van strafvordering (verval van de strafvordering tegen betaling van een geldsom), waar het Openbaar Ministerie de beslissingsbevoegdheid heeft, gaat het in dit geval om een zuiver administratieve afhandeling door de federale overheidsdienst Financiën (en, in het geval van regularisatie van sociale bijdragen, ook door het Rijksinstituut voor de Sociale Verzekering der Zelfstandigen). Artikel A.7 van het ontwerp strekt tot het invoeren van een strafuitsluitende verschoningsgrond (de straf valt weg, maar het misdrijf blijft bestaan).

Voor de fiscale of sociale misdrijven is de minnelijke schikking pas mogelijk nadat de dader van het misdrijf de door hem verschuldigde belastingen of sociale bijdragen, inclusief de interesten, heeft betaald, en de fiscale of de sociale administratie daarmee heeft ingestemd (artikel 216bis, § 6, tweede lid, van het Wetboek van strafvordering). Over de toepassing van artikel 216bis van het Wetboek van strafvordering in fiscale aangelegenheden, zie S. VAN DUERM, “La transaction pénale, côté fiscal”, *RGCF* 2012, 351-356.

VOORAFGAANDE VORMVEREISTEN

3. Uit artikel 19/1, § 1, eerste lid, van de wet van 5 mei 1997 ‘betreffende de coördinatie van het federale beleid inzake duurzame ontwikkeling’ vloeit voort dat in principe elk voorontwerp van wet, elk ontwerp van koninklijk besluit en elk voorstel van beslissing dat ter goedkeuring aan de Ministerraad moet worden voorgelegd, aanleiding moet geven tot een voorafgaand onderzoek met betrekking tot de noodzaak om een effectbeoordeling in de zin van artikel 2, 9°, van die wet uit te voeren.

De enige gevallen waarin het voorafgaande onderzoek niet hoeft plaats te vinden, zijn die welke worden bepaald bij het koninklijk besluit van 20 september 2012 ‘houdende uitvoering van artikel 19/1, § 1, tweede lid van hoofdstuk V/1 van de wet van 5 mei 1997 betreffende de coördinatie van het federale beleid inzake duurzame ontwikkeling’.

Bij de adviesaanvraag is een zogeheten “DOEB vrijstellingsformulier (formulier A)” gevoegd, waaruit blijkt dat het voorliggende ontwerp wordt geacht vrijgesteld te zijn van de uitvoering van het genoemde voorafgaande onderzoek op grond van het gegeven dat het gaat om regelgeving met een louter formeel karakter. Het kan evenwel worden betwist of deze vrijstellingsgrond in dit geval van toepassing is. In het verslag aan de Koning wordt de volgende toelichting betreffende die vrijstellingsgrond gegeven:

“Het vrijstellingstype, bedoeld in 4°, beoogt het vrijstellen van de akten die hoofdzakelijk volgende aangelegenheden regelen:

- de consolidatie of de coördinatie van regelgeving;
- de opheffing van overgangsbepalingen;
- de benoemingen, bevorderingen en ontslagen in de overheidssector;
- de tuchtstraffen ten aanzien van overheidspersoneel;
- de toekenning van eretekens.

In die zin betreft het voorgenomen regelgeving ‘die niet reglementair van aard is’.”³

Uit die toelichting blijkt dat de ontworpen regeling bezwaarlijk onder de genoemde vrijstellingscategorie kan vallen. Behoudens zo een andere vrijstellingscategorie kan worden ingeroepen die wordt vermeld in artikel 2 van het koninklijk besluit van 20 september 2012, wat niet voor de hand lijkt te liggen, zal dan ook alsnog moeten worden voldaan aan het wettelijk voorgeschreven vormvereiste inzake het voorafgaande onderzoek met betrekking tot de noodzaak van de uitvoering van een effectbeoordeling. Wanneer uit het voorafgaande onderzoek zou blijken dat zulk een effectbeoordeling effectief moet worden uitgevoerd en die beoordeling nog aanleiding zou geven tot wijzigingen aan het ontwerp, dienen die wijzigingen nog te worden voorgelegd aan de Raad van State, afdeling Wetgeving.

Ook dient eraan te worden herinnerd dat de naleving van het genoemde vormvereiste op grond van artikel 19/3, 1°, van de voornoemde wet van 5 mei 1997 een voorwaarde is opdat een ontwerp van wet kan worden ingediend bij de wetgevende kamers.

³ BS 9 oktober 2012, 61.465.

BEVOEGDHEID

4. Dat het, naast het van toepassing zijn van de regeling inzake vrijstelling van strafvervolgning op bepaalde gewestelijke belastingen bedoeld in titel III van de bijzondere wet van 16 januari 1989 ‘betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten’ (hierna: bijzondere financieringswet) (zie artikel 127 van de programmawet van 27 december 2005, waarin onder meer naar de artikelen 133 en 133bis van het Wetboek der successierechten en de artikelen 206 en 206bis van het Wetboek van registratie-, hypotheek- en griffierechten wordt verwezen), uitdrukkelijk ook de bedoeling is van de stellers van het ontwerp om de fiscale regularisatieregeling als zodanig te betrekken op bepaalde van de gewestelijke belastingen, blijkt zowel uit de bij het ontwerp gevoegde memorie van toelichting (bij de bespreking van artikel A.2 wordt bv. gewag gemaakt van “de regularisatie van successierechten”), als uit de verklaringen van de gemachtigde.⁴

Ook het hanteren, in artikel 121, 2°, van de programmawet van 27 december 2005 – bepaling waarvan de wijziging niet wordt beoogd –, van een breed⁵ omschreven categorie “geregulariseerde overige inkomsten”, leidt tot de conclusie dat de gewestelijke belastingen onder de regeling vallen.

Wanneer het gaat om “fiscaal verjaarde kapitalen” of “fiscaal verjaarde inkomsten”, verwijst het ontworpen artikel 121, 8° en 9° (artikel A.1, 4° en 5°, van het ontwerp), overigens naar de relevante bepalingen van het Wetboek der successierechten en van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, die gelden voor gewestelijke belastingen.⁶

5. Wat de gewestelijke belastingen betreft, zijn de gewesten bevoegd om de *heffingsgrondslag*, de *aanslagvoet* en de *vrijstellingen* te bepalen (artikel 4, §§ 1 tot 4, van de bijzondere financieringswet).⁷ De gewesten zijn daarenboven bevoegd voor de vaststelling van de *administratieve procedureregels* met betrekking tot die belastingen met ingang van het begrotingsjaar vanaf hetwelk zij de dienst ervan verzekeren (artikel 5, § 4, van de bijzondere financieringswet). Tot zolang een gewest niet heeft beslist de dienst van een belasting over te

⁴ Zo verklaarde de gemachtigde dat “[i]n het kader van de regularisatie (...) de heffing op fiscaal niet verjaarde kapitalen principieel berekend [wordt] op basis van de grondslagen en tarieven die door de wet- en/of decreetgever zijn bepaald” en dat ook “[i]n de huidige regularisatieprocedure (...) de belastbare basis inzake successie onder de term ‘overige inkomsten’ [wordt] gekwalificeerd voor de regularisatieprocedure”. Op de vraag of de in artikel 122 van de programmawet van 27 december 2005 bedoelde kapitalen, die belastbaar zijn onder de regelingen voor successierechten, registratierechten of diverse belastingen, als overige inkomsten worden geregulariseerd tegen het normale tarief, heeft de gemachtigde bevestigend geantwoord.

⁵ Die categorie “geregulariseerde overige inkomsten” wordt in artikel 121, 2°, van de programmawet van 27 december 2005 immers omschreven als “de sommen, waarden en inkomsten die het voorwerp uitmaken van een regularisatie-aangifte ingediend bij het binnen de Federale Overheidsdienst Financiën ingerichte Contactpunt regularisaties, die wordt verricht door een natuurlijke persoon, waarbij deze persoon aantoonbaar dat zij in het jaar waarin zij werden behaald of verkregen een andere aard hebben dan deze van beroepsinkomsten”.

⁶ Artikel 3, eerste lid, 4° en 6° tot 8° van de bijzondere financieringswet.

⁷ In een aantal gevallen is de uitoefening van deze bevoegdheden afhankelijk van een voorafgaand tussen de drie gewesten te sluiten samenwerkingsakkoord (zie artikel 4, §§ 3 en 4, van de bijzondere financieringswet en artikel 92bis, § 2, f en g, van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 ‘tot hervorming der instellingen’). En wat de onroerende voorheffing betreft kunnen ze het federaal kadastraal inkomen niet wijzigen (artikel 4, § 2, van de bijzondere financieringswet).

nemen, staat de federale Staat “met inachtneming van de door hem vastgestelde procedureregels” verder in voor die dienst, voor rekening van en in overleg met het betrokken gewest.⁸

Volgens de parlementaire voorbereiding van de bijzondere wet van 13 juli 2001 ‘tot herfinanciering van de gemeenschappen en uitbreiding van de fiscale bevoegdheden van de gewesten’, omvat de dienst van de belasting “de vaststelling van de belastinggrondslag, de berekening van de belasting, de controle van de belastinggrondslag en van de belasting, de daarop betrekking hebbende betwistingen (zowel administratief als gerechtelijk), de inning en de invordering van de belastingen (met inbegrip van de kosten en de intresten)” (*Parl.St.* Kamer, nr. 50-1183/007, 160). Het betreft derhalve louter bevoegdheden in verband met het beheren van de individuele dossiers en het vaststellen van de regels met betrekking tot dit beheer.

De federale overheid is weliswaar bevoegd gebleven om bij bijzonderemeerderheidswet de belastbare materie⁹ te wijzigen,¹⁰ maar voor het overige is de volledige normatieve bevoegdheid inzake de gewestelijke belastingen aan de gewesten overgedragen, behalve indien het gaat om een gewestelijke belasting waarvoor de federale overheid alsnog de dienst verzorgt omdat die laatste overheid in dat geval ook de administratieve procedureregels bepaalt. De administratieve procedureregels die de federale wetgever in het genoemde geval kan uitvaardigen, kunnen enkel betrekking hebben op de dienst van de belasting in de zin van de voorgaande alinea.

6. Daarenboven komt het krachtens artikel 11 van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 ‘tot hervorming der instellingen’ de gewesten toe om *inbreuken* op de door hen vastgestelde bepalingen inzake gewestelijke belastingen vast te stellen en de desbetreffende *straffen* te bepalen. Zolang de federale overheid zorgt voor de dienst van de belasting, en dus ook

⁸ Voor het kijk- en luistergeld geldt echter een andere regeling (zie artikel 5, § 3bis, van de bijzondere financieringswet).

⁹ Het Grondwettelijk Hof omschrijft de belastbare materie als volgt:

“De belastbare materie is het element dat aanleiding geeft tot de belasting, de situatie die of het feit dat leidt tot het verschuldigd zijn van de belasting. De belastbare materie onderscheidt zich van de belastbare grondslag, die het bedrag is waarop de belasting wordt berekend.” (zie bv. GwH 4 maart 2008, nr. 44/2008, B.6).

¹⁰ In advies 21.734/AV van 16 september 1992 over een voorstel van bijzondere wet ‘tot wijziging van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten’ merkte de Raad van State, afdeling Wetgeving, daarover het volgende op:

“Wat meer bepaald de in titel III van de bijzondere wet van 16 januari 1989 beoogde gewestelijke belastingen betreft – die in hun oorsprong nationale belastingen zijn – is er naar gestreefd de Gewesten te garanderen dat de nationale overheid in de toekomst niet meer kan optreden op die domeinen waarvoor de Gewesten op grond van de voornoemde bijzondere wet van 16 januari 1989 bevoegd zijn. Bij gebreke van een dergelijke in de bijzondere wet opgenomen waarborg zou het immers aan de nationale overheid toekomen om bij een gewone wet en op grond van artikel 110, § 2, tweede lid, van de Grondwet de ‘uitzonderingen te bepalen waarvan de noodzaak blijkt’ (Gedr. St., Kamer, 1988-89, nr. 635/1, pp. 7 en 8).

Nog steeds met dezelfde bedoeling heeft de bijzondere wetgever de belastbare materie van de in artikel 3 van de bijzondere wet van 16 januari 1989 opgesomde belastingen en heffingen als het ware bevroren, zowel ten aanzien van de met gewone meerderheid beslissende nationale wetgever, als ten aanzien van de Gewestraden. De gewone wetgever heeft dus niet de bevoegdheid om, door een wijziging van de belastbare materie, de aard van de evengenoemde belastingen en heffingen te wijzigen, vermits dit zou neerkomen op het wijzigen, met gewone meerderheid, van de bijzondere wet betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten (Gedr. St., Kamer, 1988-89, nr. 635/1, p. 60).” (*Parl.St.* Kamer BZ 1991-92, nr. 604/2, 11-12).

de administratieve procedureregels met betrekking tot die dienst bepaalt, is die overheid evenwel bevoegd om sancties op de overtreding van die procedureregels te bepalen.¹¹

7. Uit hetgeen voorafgaat blijkt dat de essentie van de bevoegdheid inzake de gewestelijke belastingen bij de gewesten berust.

Daaruit vloeit voort dat het voorzien in de mogelijkheid van fiscale regularisatie inzake gewestelijke belastingen, het vaststellen van de daarvoor geldende regels en het bepalen van de daaraan gekoppelde voorwaarden, tot de bevoegdheid van de gewesten behoort.

De federale overheid zou in dat verband slechts bevoegd zijn voor het bepalen van de ter zake geldende procedureregels in verband met “de dienst van de belasting” in de betekenis zoals uiteengezet onder nr. 5 – en de sancties bij niet-naleving van die regels – voor die gewestelijke belastingen waarvoor ze nog instaat voor de dienst van de belasting.

De regels inzake de strafbaarstelling van fiscale fraude in de context van de gewestelijke belastingen, met inbegrip van de regels inzake het vrijstellen van strafvervolgung of van straf, zijn een zaak van de gewesten.¹²

8. Eén en ander wordt bevestigd in de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof. In zijn arrest nr. 72/2005 van 20 april 2005 over de wet van 31 december 2003 ‘houdende invoering van een eenmalige bevrijdende aangifte’ heeft het Grondwettelijk Hof het volgende geoordeeld:

“B.7. Ofschoon de federale Staat instaat voor de dienst van de voormelde gewestelijke belastingen, en daarbij de procedureregels voor de inning van die belastingen kan bepalen, moet hij bij de uitoefening van die bevoegdheid erover waken dat hij niet aan de gewesten bevoegdheden ontzegt die hun door of krachtens de Grondwet worden toegewezen. Aldus mag de Staat een belastingplichtige niet bevrijden van een gewestelijke belasting zonder dat de belasting werd voldaan tegen de door het gewest bepaalde aanslagvoet of mag hij niet een vrijstelling verlenen waarin het betrokken gewest niet heeft voorzien. Gelet op de in de bijzondere wet van 16 januari 1989 neergelegde bevoegdheid inzake de gewestelijke belastingen, komt het de federale wetgever niet toe af te zien van de inning van die belastingen voor de dienst waarvan de federale overheid overeenkomstig artikel 5, § 3, van die bijzondere wet instaat, noch die belastingen als voldaan te beschouwen zonder dat het door de bevoegde gewestelijke overheid bepaalde tarief werd betaald. Een beslissing om af te zien van een verschuldigde

¹¹ Op grond van artikel 4, § 5, van de bijzondere financieringswet regelt de Koning, bij een besluit vastgesteld na overleg in de Ministerraad en genomen na overleg met de betrokken gewestregeringen, de toewijzing van de nalatigheidsinteressen, de last van de verwijlinteressen alsook de toewijzing van de forfaitaire en proportionele fiscale boeten op de gewestelijke belastingen zolang de federale overheid de dienst van deze belastingen verzekert. Die aangelegenheden zijn thans geregeld bij het koninklijk besluit van 3 februari 2002 ‘houdende uitvoering van artikel 4, § 5, van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten’.

¹² Cf. per analogie, GwH 10 april 2008, nr. 62/2008, B.13.2: “Vermits de aangelegenheid van de medisch verantwoorde sportbeoefening binnen de bevoegdheid van de Vlaamse Gemeenschap valt, moet de Vlaamse decreetgever eveneens bevoegd worden geacht om de niet-naleving van de door hem op dat vlak uitgevaardigde regels strafbaar te stellen en ter zake te voorzien in strafuitsluitende verschoningsgronden”. Zie in dezelfde zin: GwH 31 juli 2008, nr. 112/2008, B.13.2; GwH 18 december 2008, nr. 187/2008, B.12.2. Adde: J. VANPRAET, *De latente staatsvorming. De bevoegdheidsverdeling in het rechtspraak van her Grondwettelijk Hof en de adviespraktijk van de Raad van State*, Brugge, die Keure, 2011, 489-490.

belasting komt immers neer op het verlenen van een vrijstelling, wat te dezen tot de bevoegdheden van de gewesten behoort.

(...)

B.9.1. Volgens het voorontwerp van wet dat aan de bestreden wet ten grondslag ligt, zou de eenmalige bevrijdende aangifte gelden voor het geheel van « sommen, kapitalen of roerende waarden [...] die niet, of die voortspruiten uit inkomsten die evenmin, in een in België verplichte boekhouding of aangifte werden vermeld of waarop de in België verschuldigde belasting niet werd voldaan » (artikel 2, § 1, van het voorontwerp van wet; *Parl. St.*, Kamer, 2003-2004, DOC 51-0353/001, p. 19), met inbegrip van ontdoken gewestelijke belastingen zoals de successie- en registratierechten. (...)

B.9.2. De afdeling wetgeving van de Raad van State heeft hieromtrent onder meer het volgende opgemerkt:

‘Het voorontwerp heeft evenwel een zeer ruim toepassingsgebied: volgens de bewoordingen van artikel 2, § 1, eerste lid, ervan wordt 'de in België verschuldigde belasting' bedoeld.

In paragraaf 2 van hetzelfde artikel wordt dit bevestigd, aangezien er inzonderheid de rechten van successie en van overgang bij overlijden in worden vermeld (om de rechten verschuldigd op nalatenschappen die opengevallen zijn na 31 december 2002 te houden buiten de werkingssfeer van de wet).

Evenzo wordt in artikel 7 van het voorontwerp van wet inzonderheid verwezen naar het Wetboek der successierechten en het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten.

De bepaling van het rechtsstelsel van de gewestelijke belastingen, in de zin van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de Gewesten en de Gemeenschappen valt voortaan, voor een groot deel, vastgesteld door de genoemde bijzondere wet, onder de bevoegdheid van de gewestwetgevers, inzonderheid wat betreft de punten die het thans onderzochte voorontwerp wil regelen.

(...)

Het komt de gewestwetgevers toe, en alleen aan hen, om onder bepaalde voorwaarden af te zien van de inning van bepaalde gewestelijke belastingen; de federale wetgever die uitspraak doet bij gewone meerderheid, zou niet in hun plaats kunnen optreden, zonder zijn bevoegdheden te buiten te gaan' (*Parl. St.*, Kamer, 2003-2004, DOC 51-0353/001, pp. 24-25).

B.9.3. Om aan het bezwaar van de afdeling wetgeving van de Raad van State tegemoet te komen, zijn, volgens de memorie van toelichting bij het wetsontwerp dat tot de bestreden wet heeft geleid, ‘alle verwijzingen naar gewestelijke belastingen (...) geschrapt’ (*ibid.*, p. 4). Volgens de Minister van Financiën was het de bedoeling ‘een wet uit te vaardigen die uitsluitend betrekking heeft op federale aangelegenheden’ (*Parl. St.*, Kamer, 2003-2004, DOC 51-0353/005, p. 119).

B.10.1. Uit wat voorafgaat volgt dat de bestreden wet enkel de regularisatie van federale belastingen beoogt. Met die maatregel heeft de federale wetgever een bevoegdheid uitgeoefend die hem eigen is.

B.10.2. Bovendien zijn de gewesten betrokken geweest bij de invoering van de bestreden wet en zijn er, met het oog op de naleving van de bevoegdheidverdelende regels, specifieke gewestelijke regelingen tot stand gekomen. (...)

(...)

B.12.1. Overeenkomstig het bestreden artikel 3 heeft de aangifte tot gevolg dat de aangegeven sommen, kapitalen of roerende waarden 'onweerlegbaar geacht worden het op elk van deze categorieën toepasselijk regime, definitief en volledig te hebben ondergaan' (*Parl. St.*, Kamer, 2003-2004, DOC 51-0353/001, p. 10).

B.12.2. Gelet op de in B.7 uiteengezette bevoegdheidsverdeling, komt het de federale wetgever niet toe om met betrekking tot de in artikel 3 van de bijzondere wet van 16 januari 1989 vermelde gewestelijke belastingen te bepalen dat sommen, kapitalen of roerende waarden bevrijd zijn van de gewestelijke belastingen die de betrokken activa hadden moeten bezwaren, wanneer in de betrokken gewesten de belastingen tegen de toepasselijke tarieven niet werden betaald.

Zoals uit B.9 en B.10 blijkt, vermogen enkel de gewesten de nodige wettelijke bepalingen te treffen om in voorkomend geval het bevrijdend karakter van de eenmalige aangifte uit te breiden tot de gewestelijke belastingen. Zo werd in de parlementaire voorbereiding van de bestreden wet verklaard dat 'als één gewest niet meedoet aan de operatie, dan is er geen mogelijkheid tot een vrijstelling van de gewestelijke belastingen in dat gewest,[en bijgevolg ook geen transfer van ontvangsten]' (*Parl. St.*, Kamer, 2003-2004, DOC 51-0353/005, p. 120).

B.12.3. Ofschoon artikel 3 in algemene bewoordingen is gesteld, geldt die bepaling enkel met betrekking tot de federale belastingen.

Bijgevolg kunnen de aangifte bedoeld in artikel 2, § 1, van de bestreden wet en de eenmalige bijdrage bedoeld in artikel 4 van die wet enkel gevolgen hebben ter zake van gewestelijke belastingen in zoverre de bevoegde decreet- of ordonnantiegever daartoe heeft beslist.

B.12.4. Aldus geïnterpreteerd, schendt het bestreden artikel 3 de bevoegdheidsverdelende regels niet.

B.13.1. Artikel 7 van de bestreden wet bepaalt dat personen die zich schuldig hebben gemaakt aan misdrijven bedoeld in onder meer de artikelen 133 en 133bis van het Wetboek der successierechten en in de artikelen 206 en 206bis van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, vrijgesteld blijven van strafvervolgning uit dien hoofde, indien zij onder meer een bijzondere aangifte hebben gedaan onder de voorwaarden van de bestreden wet en zij de ingevolge die bijzondere aangifte verschuldigde bedragen hebben betaald.

De voormelde wetsbepalingen bepalen de straffen op de overtreding, met bedrieglijk opzet of met het oogmerk om te schaden, van de bepalingen van het Wetboek der successierechten en het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten en van de ter uitvoering ervan genomen besluiten.

B.13.2. Naar luid van artikel 11 van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 tot hervorming der instellingen kunnen, binnen de grenzen van de bevoegdheden van de gewesten, de decreten de niet-naleving van hun bepalingen strafbaar stellen en de straffen wegens die niet-naleving bepalen. Krachtens artikel 4 van de bijzondere wet van 12 januari 1989 met betrekking tot de Brusselse instellingen is die bepaling van overeenkomstige toepassing op het Brusselse Hoofdstedelijke Gewest.

Binnen de grenzen van hun bevoegdheden inzake de in artikel 3 van de bijzondere wet van 16 januari 1989 vermelde gewestelijke belastingen, komt het bijgevolg aan de gewesten toe de inbreuken op de door hen vastgestelde bepalingen inzake gewestelijke belastingen vast te stellen en de desbetreffende straffen te bepalen.

Zolang de federale overheid evenwel zorgt voor de dienst van de gewestelijke belastingen, bepaalt zij, overeenkomstig artikel 5, § 3, van de bijzondere wet van 16 januari 1989, de procedureregels en derhalve ook de sancties op de overtreding van die regels.

B.13.3. De in het bestreden artikel 7 vermelde « vrijstelling van strafvervolgung » geldt enkel indien een bijzondere aangifte werd gedaan onder de voorwaarden van de bestreden wet en de ingevolge die bijzondere aangifte verschuldigde bedragen werden betaald. Bijgevolg kan die vrijstelling slechts gelden in zoverre binnen het toepassingsgebied van de wet een bevrijdende aangifte mogelijk is (vgl. *Parl. St.*, Senaat, 2003-2004, nr. 3-427/3, p. 16).

B.13.4. Voor zover de betrokken gewesten de gevolgen van de bestreden wet uitbreiden tot de gewestelijke belastingen die tot hun bevoegdheid behoren, vermag de federale overheid, die de inning van die gewestelijke belastingen verzorgt, besluiten af te zien van de strafvordering die aan haar bevoegdheid inzake de dienst van de gewestelijke belastingen is verbonden.

In die interpretatie, schendt het bestreden artikel 7 de bevoegdheidverdelende regels niet.”

9. De regeling inzake fiscale regularisatie en de vrijstelling van strafvervolgung of van straf dienen derhalve beperkt te blijven tot de federale belastingen, dat wil zeggen met uitsluiting van onder meer de gewestelijke belastingen. De vraag of de gewestelijke belastingschuld verjaard is of niet, is in dezen irrelevant.¹³

Het ontwerp zal dan ook moeten worden aangevuld met een bepaling – in te voegen in titel VII, hoofdstuk VI, van de programmawet van 27 december 2005 – tot afbakening in die zin van het toepassingsgebied van de regularisatieregeling en van de vrijstelling van strafvervolgung of van straf. Ook de memorie van toelichting zal in dezelfde zin aangepast moeten worden.

Het ontworpen artikel 121, 8° en 9° (artikel A.1, 4° et 5°, van het ontwerp), en het ontworpen artikel 127 (artikel A.7) zullen tevens zo moeten worden herzien dat ze enkel nog verwijzen naar het Wetboek der successierechten of naar het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten voor zover zulks nodig is voor het uitoefenen van de federale bevoegdheden, binnen de hierboven uiteengezette grenzen.

ALGEMENE OPMERKINGEN

10. De ontworpen bepalingen bevatten verschillende nieuwe onderscheiden behandelingen. Zo wordt bijvoorbeeld een onderscheid gemaakt tussen “fiscaal verjaarde” en “fiscaal niet verjaarde” kapitalen (artikel A.3; ontworpen artikel 122/1, § 1, van de programmawet van 27 december 2005) en tussen “geregulariseerde inkomsten [die] voortkomen

¹³ Op het stuk van de bevoegdheidsverdeling kan immers geen enkele bepaling van de bijzondere financieringswet zo worden geïnterpreteerd dat de tenuitvoerlegging door de gewesten van de prerogatieven die de wet hun toekent voor het vaststellen van de juridische regeling inzake de gewestelijke belastingen afhankelijk zou zijn van het feit dat de regels die ze op die basis zullen uitvaardigen, alleen rechtsgevolgen teweegbrengen voor niet-verjaarde gewestelijke belastingschulden.

uit een witwasmisdrijf of een onderliggend misdrijf bedoeld in artikel 5, § 3, van de wet van 11 januari 1993” en “[geregulariseerde] inkomsten [die] afkomstig zijn van ernstige en georganiseerde fiscale fraude waarbij bijzonder ingewikkelde mechanismen of procedés van internationale omvang worden aangewend, van misbruik van vennootschapsgoederen, of van valsheid in geschrifte voor zover het artikel 122/1 van toepassing is” (artikel A.4; ontworpen artikel 123, 1°, van de programmawet van 27 december 2005). Deze onderscheiden zijn essentieel voor de ontworpen regularisatieregeling vermits er belangrijke gevolgen aan verbonden worden: ook fiscaal verjaarde kapitalen kunnen voortaan geregulariseerd worden waarbij zij worden onderworpen aan een speciaal tarief van 35 percentpunten (ontworpen artikel 122/1, § 1), en hetzelfde geldt voor fiscaal niet-verjaarde inkomsten die afkomstig zijn van ernstige en georganiseerde fiscale fraude waarbij bijzonder ingewikkelde mechanismen of procedés van internationale omvang worden aangewend, waarvoor eveneens een apart tarief (verschuldigde belastingen, verhoogd met een boete van 20 percentpunten) geldt (ontworpen artikel 122/1, § 2).

Volgens de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof is een verschil in behandeling slechts verenigbaar met het grondwettelijke beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie, wanneer dat verschil op een objectief criterium berust en het redelijk verantwoord is. Het bestaan van een dergelijke verantwoording moet worden beoordeeld, rekening houdend met het doel en de gevolgen van de betrokken maatregel en met de aard van de ter zake geldende beginselen; het gelijkheidsbeginsel is geschonden wanneer er geen redelijk verband van evenredigheid bestaat tussen de aangewende middelen en het beoogde doel.¹⁴ Voor de verschillende behandelingen die uit de ontworpen regeling voortvloeien dient dan ook een verantwoording in voornoemde zin voorhanden te zijn.

10.1. Een opvallend onderscheid dat in het ontwerp wordt gemaakt, is dat tussen de verschillende witwasmisdrijven.

Uit artikel A.4 van het ontwerp (ontworpen artikel 123, 1°, van de programmawet van 27 december 2005) vloeit voort dat inkomsten die afkomstig zijn van ernstige en georganiseerde fiscale fraude waarbij bijzonder ingewikkelde mechanismen of procedés van internationale omvang worden aangewend, van misbruik van vennootschapsgoederen of van valsheid in geschrifte, geregulariseerd kunnen worden, terwijl andere inkomsten die uit een witwasmisdrijf of uit een onderliggend misdrijf voortkomen, niet geregulariseerd kunnen worden.

Aan de gemachtigde is de vraag gesteld welke de verantwoording voor deze verschillende behandeling is. Hij antwoordde als volgt:

“Fiscale fraude kan zowel langs administratieve weg als langs gerechtelijke weg gesanctioneerd worden. De keuze voor de ene weg sluit de andere weg uit omwille van het *non bis in idem* principe dat in fiscalibus herhaaldelijk werd bevestigd door internationale rechtspraak en in België wettelijk werd verankerd in de una-via wet.

Voor fiscale fraudedossiers, waarbij de pleger van de fraude deze spontaan wenst recht te zetten, is een bestraffing langs administratieve weg het meest aangewezen, waartoe in de regularisatiewet de mogelijkheid gegeven wordt.

¹⁴ Zie bv. GwH 28 februari 2013, nr. 24/2013, B.3.2.

De notie ‘ernstige en georganiseerde’ fiscale fraude is geen begrip uit het fiscaal strafrecht maar werd ingeschreven in de preventieve witwaswetgeving (CFI-wet) in het kader van de meldingsplicht van verdachte transacties.

De witwasproblematiek is onlosmakelijk verbonden met de fiscale regularisatie gezien het plegen van een fiscale fraude veelal gepaard gaat met een witwasmisdrijf. De repressieve witwaswetgeving maakt wat de dader betreft geen onderscheid tussen ‘gewone’ fiscale fraude en ‘ernstige en georganiseerde’ fiscale fraude. Het regularisatieattest biedt in art 127 vrijstelling van strafvervolgning voor de misdrijven fiscale fraude en de ermee gepaard gaande witwasmisdrijven.

De verschillende behandeling van (witgewassen) inkomsten uit (ernstige en georganiseerde) fiscale fraude en deze afkomstig uit andere (witwas)misdrijven gaat dus samen met de hiervoren geschetste keuze om de spontaan aangegeven fiscale fraude via de administratieve weg te sanctioneren.

Voor de andere dan in artikel 123, 1° bedoelde (witwas)misdrijven bestaat deze mogelijkheid niet en dient de sanctionering steeds langs gerechtelijke weg te gebeuren op vordering van het openbaar ministerie.”

Uit deze uitleg blijkt niet wat het doel van de maatregel is, noch dat het onderscheidingscriterium pertinent is, en evenmin dat de maatregel redelijk verantwoord is in het licht van het doel dat wordt nagestreefd. Het verdient alvast aanbeveling om een deugdelijke verantwoording omtrent het gemaakte onderscheid in de memorie van toelichting op te nemen.

Het is immers de vraag waarom het sanctioneren via administratieve weg mogelijk gemaakt wordt voor bepaalde misdrijven waarbij de uit die misdrijven voortkomende gelden of activa illegaal zijn (zie artikel 5, § 3, van de wet van 11 januari 1993), en niet voor andere misdrijven waarbij illegaal gelden of activa worden verworven. In de meeste gevallen lijkt dat op het eerste gezicht te verantwoorden in het licht van de aard van de misdrijven (geld uit mensenhandel regulariseren is bijvoorbeeld duidelijk iets anders dan geld uit een illegale fiscale constructie regulariseren). Het onderscheid is evenwel niet altijd even duidelijk. Zo bevestigt de gemachtigde – maar dit blijkt niet duidelijk uit de tekst van het ontwerp – dat btw-carroussels niet in aanmerking komen voor regularisatie via administratieve weg, aangezien “fraude ten nadele van de financiële belangen van de Europese Gemeenschappen” als een afzonderlijk, zelfstandig onderliggend misdrijf in artikel 5, § 3, 1°, van de wet van 11 januari 1993 vermeld is en niet uitgezonderd wordt in het ontworpen artikel 123, 1°, van de programmawet van 27 december 2005.

De gemachtigde gaf nog volgende bijkomende toelichting:

“In de beoordeling of een sanctionering langs administratieve weg voor spontaan aangegeven fiscale fraude steeds de meest aangewezen weg is, werd een opportuiniteitsbeoordeling gemaakt waarbij een aantal vormen van fiscale fraude, die noodzakelijk gepaard gaan met bepaalde ernstige gemeenrechtelijke misdrijven, uitgesloten zijn van de regeling. Deze fraudes moeten langs de gerechtelijke weg gesanctioneerd worden, waarbij het openbaar ministerie moet oordelen over de te vorderen straf.”

10.2. In het ontwerp wordt opnieuw de notie “ernstige en georganiseerde fiscale fraude waarbij bijzonder ingewikkelde mechanismen of procédés van internationale omvang worden aangewend” (hierna ook: ernstige en georganiseerde fiscale fraude) gehanteerd.¹⁵

Verschillende bepalingen van het wetsontwerp ‘houdende dringende bepalingen inzake fraudebestrijding’,¹⁶ over het voorontwerp waarvan de Raad van State op 11 maart 2013 advies 52.854/1/2/3 heeft gegeven, strekken ertoe om in een aantal wettelijke bepalingen de notie “ernstige en georganiseerde fraude waarbij bijzonder ingewikkelde mechanismen of procédés van internationale omvang worden aangewend” te vervangen door het begrip “ernstige fiscale fraude, al dan niet georganiseerd” (hierna ook: ernstige fiscale fraude). Ook de bepalingen van hoofdstuk 8 van het wetsontwerp ‘houdende fiscale en financiële bepalingen en bepalingen betreffende de duurzame ontwikkeling’,¹⁷ over het voorontwerp waarvan de Raad van State op 18 maart 2013 advies 52.866/2/3 heeft gegeven, strekken tot het invoeren van dezelfde notie in de fiscale wetboeken, en aldus tot het invoeren van het criterium van de ernstige fiscale fraude als grond voor strafverzwaring.

In de eerste plaats moet worden opgemerkt dat het, ter wille van de duidelijkheid, aanbeveling verdient om in al de verschillende wetten dezelfde terminologie te hanteren en om, daar waar een verschillende interpretatie beoogd wordt, dat duidelijk aan te geven. Als het de bedoeling is om in de verschillende wetten voortaan te werken met de notie “ernstige fiscale fraude, al dan niet georganiseerd”, rijst de vraag waarom dat dan niet ook hier wordt gedaan.

Voor welke terminologie uiteindelijk ook geopteerd wordt, er zal met het oog op de rechtszekerheid duidelijk moeten worden aangegeven wat daarmee wordt bedoeld. Wat de notie “ernstige fiscale fraude, al dan niet georganiseerd” betreft, kan in dat verband worden verwezen naar de opmerkingen die in advies 52.854/1/2/3 van 11 maart 2013 zijn gemaakt bij de artikelen X+6 en X+7 van het voorontwerp van wet ‘houdende dringende bepalingen inzake fraudebestrijding’:

“2. 1. De vraag rijst of de voorgenomen wijziging de toets kan doorstaan aan het strafrechtelijk legaliteitsbeginsel dat onder meer is gewaarborgd bij de artikelen 12, tweede lid, en 14 van de Grondwet, 7, lid 1, van het Europees Verdrag over de rechten van de mens en artikel 15, lid 1, van het Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten. Het Grondwettelijk Hof omschrijft de draagwijdte van dat beginsel als volgt:

‘B.7. Door aan de wetgevende macht de bevoegdheid te verlenen om te bepalen in welke gevallen en in welke vorm strafvervolging mogelijk is, waarborgt artikel 12, tweede lid, van de Grondwet aan elke burger dat geen enkele gedraging strafbaar zal worden gesteld dan krachtens regels aangenomen door een democratisch verkozen beraadslagende vergadering.

Het wettigheidsbeginsel in strafzaken gaat bovendien uit van de idee dat de strafwet moet worden geformuleerd in bewoordingen op grond waarvan eenieder, op het ogenblik waarop hij een gedrag aanneemt, kan uitmaken of dat gedrag al

¹⁵ Die omschrijving komt thans bv. voor in artikel 28 van de wet van 11 januari 1993 en in artikel 505 van het Strafwetboek.

¹⁶ *Parl.St.* Kamer, nr. 53-2763/001.

¹⁷ *Parl.St.* Kamer, nr. 53-2756/001.

dan niet strafbaar is. Het eist dat de wetgever in voldoende nauwkeurige, duidelijke en rechtszekerheid biedende bewoordingen bepaalt welke feiten strafbaar worden gesteld, zodat, enerzijds, diegene die een gedrag aanneemt, vooraf op afdoende wijze kan inschatten wat het strafrechtelijke gevolg van dat gedrag zal zijn en, anderzijds, aan de rechter geen al te grote beoordelingsbevoegdheid wordt gelaten.

Het wettigheidsbeginsel in strafzaken staat evenwel niet eraan in de weg dat de wet aan de rechter een beoordelingsbevoegdheid toekent. Er dient immers rekening te worden gehouden met het algemene karakter van de wetten, de uiteenlopende situaties waarop zij van toepassing zijn en de evolutie van de gedragingen die zij bestraffen.

Aan het vereiste dat een misdrijf duidelijk moet worden omschreven in de wet is voldaan wanneer de rechtzoekende, op basis van de bewoordingen van de relevante bepaling en, indien nodig, met behulp van de interpretatie daarvan door de rechtscollèges, kan weten welke handelingen en welke verzuimen zijn strafrechtelijke aansprakelijkheid meebrengen.

Enkel bij het onderzoek van een specifieke strafbepaling is het mogelijk om, rekening houdend met de elementen eigen aan de misdrijven die zij wil bestraffen, te bepalen of de door de wetgever gehanteerde algemene bewoordingen zo vaag zijn dat ze het strafrechtelijk wettigheidsbeginsel zouden schenden.¹⁸

Ook in de rechtspraak van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens wordt van deze benadering uitgegaan. Zo wordt in het arrest *Soros v. Frankrijk*, met verwijzingen naar vroegere rechtspraak, het volgende geoordeeld:

‘50. La Cour renvoie principalement aux affaires *C.R. c. Royaume-Uni* (22 novembre 1995, §§ 35 à 44, série A no 335-C), *S.W. c. Royaume-Uni*, (22 novembre 1995, §§ 37 à 47, série A n° 335-B), *Cantoni c. France* (15 novembre 1996, §§ 29 à 32, *Recueil des arrêts et décisions* 1996-V), *Achour c. France* ([GC], no 67335/01, § 42, CEDH 2006-IV) et *K.-H.W. c. Allemagne* ([GC], no 37201/97, §§ 44 et 45, CEDH 2001-II).

51. Elle a déjà constaté qu’en raison même du principe de généralité des lois, le libellé de celles-ci ne peut présenter une précision absolue. L’une des techniques types de réglementation consiste à recourir à des catégories générales plutôt qu’à des listes exhaustives. Aussi de nombreuses lois se servent-elles par la force des choses de formules plus ou moins floues, afin d’éviter une rigidité excessive et de pouvoir s’adapter aux changements de situation. L’interprétation et l’application de pareils textes dépendent de la pratique (voir, parmi d’autres, *Kokkinakis c. Grèce*, 25 mai 1993, § 40, série A n° 260-A).

52. L’utilisation de la technique législative des catégories laisse souvent des zones d’ombre aux frontières de la définition. À eux seuls, ces doutes à propos

¹⁸ Voetnoot nr. 3 van het geciteerde advies: GwH 6 december 2012, nr. 145/2012, B.7. Zie ook o.m.: GwH 16 september 2010, nr. 99/2010, B.7.2 en GwH 16 december 2010, nr. 140/2010, B.4, en met betrekking tot administratieve sancties met een strafrechtelijk karakter, GwH 23 januari 2008, nr. 10/2008, B.12.1 tot B.12.5; Cass. 29 november 2011, nr. P.10.1766.N, concl. adv.-gen. TIMPERMAN. Voor een recente stand van zaken betreffende het strafrechtelijk legaliteitsbeginsel, zie J. ROZIE, “Beklaagde alwetend. Over het criterium van de redelijke voorzienbaarheid als maatstaf van het *lex certa*-principe in strafzaken”, *RW* 2012-13, 802-817. Zie ook, met betrekking tot vroegere rechtspraak, A. DE NAUW, “Nieuwe wendingen inzake het *lex certa* beginsel” in F. VERBRUGGEN e.a., *Strafrecht als roeping. Liber Amicorum Lieven Dupont*, Leuven, 2005, 757-773; A. JACOBS, “Le principe de légalité en matière pénale au regard de la jurisprudence de la Cour d’Arbitrage” in F. VERBRUGGEN e.a., o.c., 821-845.

de cas limites ne suffisent pas à rendre une disposition incompatible avec l'article 7, pour autant que celle-ci se révèle suffisamment claire dans la grande majorité des cas. La fonction de décision confiée au juridictions sert précisément à dissiper les doutes qui pourraient subsister quant à l'interprétation des normes, en tenant compte des évolutions de la pratique quotidienne (voir, *mutatis mutandis*, *Cantoni*, précité, § 32).

53. La Cour rappelle enfin que la portée de la notion de prévisibilité dépend dans une large mesure du contenu du texte dont il s'agit, du domaine qu'il couvre ainsi que du nombre et de la qualité de ses destinataires (voir, *mutatis mutandis*, *Groppera Radio AG et autres c. Suisse*, 28 mars 1990, § 68, série A no 173). La prévisibilité de la loi ne s'oppose pas à ce que la personne concernée soit amenée à recourir à des conseils éclairés pour évaluer, à un degré raisonnable dans les circonstances de la cause, les conséquences pouvant résulter d'un acte déterminé (voir, parmi d'autres, *Tolstoy Miloslavsky c. Royaume-Uni*, 13 juillet 1995, § 37, série A n° 316-B). Il en va spécialement ainsi des professionnels, habitués à devoir faire preuve d'une grande prudence dans l'exercice de leur métier. Aussi peut-on attendre d'eux qu'ils mettent un soin particulier à évaluer les risques qu'il comporte.¹⁹

In onder meer arrest *S.W. v. Verenigd Koninkrijk* heeft het Europees Hof voor de Rechten van de Mens nog het volgende gepreciseerd:

‘Aussi clair que le libellé d’une disposition légale puisse être, dans quelque système juridique que ce soit, y compris le droit pénal, il existe inmanquablement un élément d’interprétation judiciaire. Il faudra toujours élucider les points douteux et s’adapter aux changements de situation. D’ailleurs, il est solidement établi dans la tradition juridique du Royaume-Uni comme des autres Etats parties à la Convention que la jurisprudence, en tant que source du droit, contribue nécessairement à l’évolution progressive du droit pénal. On ne saurait interpréter l’article 7 (art. 7) de la Convention comme proscrivant la clarification graduelle des règles de la responsabilité pénale par l’interprétation judiciaire d’une affaire à l’autre, à condition que le résultat soit cohérent avec la substance de l’infraction et raisonnablement prévisible.’²⁰

2.2. *In casu* doet artikel X+6 de vraag rijzen naar de legaliteit van de straf, en artikel X+7 de vraag naar de legaliteit van de strafbaarstelling.

Door de mogelijkheid van het opleggen van een straf, respectievelijk de strafbaarheid te laten afhangen van de ernst van een misdrijf, komt een element van onvoorzienbaarheid in de strafwetgeving voor.²¹ Gelet op de hiervoor aangehaalde rechtspraak van het Grondwettelijk Hof en het Europees Hof voor de Rechten van de Mens en op de verduidelijkingen die in de memorie van toelichting worden verschaft, kan evenwel niet zonder meer worden voorgehouden dat de voorgenomen wijziging het strafrechtelijk legaliteitsbeginsel schendt. Weliswaar heeft het Grondwettelijk Hof in arrest 136/2004 geoordeeld dat de misdrijfomschrijving ‘*ernstige* inbreuk op de essentiële stedenbouwkundige voorschriften inzake de bestemming krachtens het ruimtelijk

¹⁹ Voetnoot nr. 4 van het geciteerde advies: EHRM 6 oktober 2011, *Soros v. Frankrijk*; zie ook de synthese van de rechtspraak van het Hof opgenomen in EHRM 10 juli 2012, *Del Rio Prada v. Spanje*, §§ 46 en 47. Die laatste zaak is inmiddels aan de Grote Kamer voorgelegd.

²⁰ Voetnoot nr. 5 van het geciteerde advies: EHRM 22 november 1995, *S.W. v. Verenigd Koninkrijk*, § 36.

²¹ Voetnoot nr. 6 van het geciteerde advies: Met betrekking tot artikel 43^{quater}, § 1, c), van het Strafwetboek wordt dit wel gemilderd gelet op het gegeven dat de toepasselijkheid van die bepaling nog van andere, meer duidelijk omschreven voorwaarden afhangt, al blijft hier toch ook een element van onzekerheid bestaan.

structuurplan of plan van aanleg' strijdig is met het strafrechtelijk legaliteitsbeginsel,²² maar sindsdien is de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof versoepeld;²³ zo werd in arrest 125/2005 inzake terrorismemisdrijven het hanteren van de begrippen 'ernstig', 'grootschalig en aanzienlijk' niet in strijd bevonden met het strafrechtelijk legaliteitsbeginsel.²⁴

Desondanks zou het toch meer in overeenstemming met dat beginsel zijn mochten in het Strafwetboek zelf criteria worden opgenomen aan de hand waarvan kan worden beoordeeld of de gepleegde feiten al dan niet kunnen worden beschouwd als 'ernstige fiscale fraude'."

Het in het ontwerp, op basis van de notie "ernstige en georganiseerde fiscale fraude waarbij bijzonder ingewikkelde mechanismen of procedés van internationale omvang worden aangewend" gemaakte onderscheid, zal moeten kunnen worden verantwoord. Vooral de onduidelijkheid die in de notie besloten ligt met alle gevolgen voor de juiste kwalificatie van een mogelijke aangifte, doet twijfels rijzen over de effectiviteit van de beoogde maatregel. Gelet op het gegeven dat een foute aangifte niet tot de beoogde effecten leidt (zie onder meer het ontworpen artikel 122/1, § 3, eerste lid, laatste zin, van de programmawet van 27 december 2005), terwijl de overgemaakte bedragen wel door de Schatkist verworven blijven (zie onder meer het ontworpen artikel 124, vijfde lid), zal elke twijfel of onzekerheid over de juiste kwalificatie van een aangifte, een sterk ontradend effect hebben om aan de voorziene regularisatie deel te nemen.

Dat dient te worden verholpen door klaarheid te scheppen over de juiste betekenis van die notie.

10.3. De boete bij regularisatie van niet-verjaarde inkomsten in het kader van ernstige en georganiseerde fiscale fraude is vijf percentpunten hoger dan die bij gewone fraude (zie respectievelijk de ontworpen artikelen 122/1, § 2, en 122, § 1, van de programmawet van 27 december 2005), terwijl de boete voor de regularisatie van fiscaal verjaarde kapitalen uniform 35 percentpunten bedraagt, ongeacht of het gaat om gewone, dan wel om ernstige en georganiseerde fiscale fraude (zie het ontworpen artikel 122/1, § 1).

De grondwettelijke regels van de gelijkheid en de niet-discriminatie verzetten er zich tegen dat categorieën van personen, die zich ten aanzien van een maatregel in wezenlijk verschillende situaties bevinden, op identieke wijze worden behandeld, indien daarvoor geen redelijke verantwoording bestaat.²⁵ Aan de gemachtigde werd daarom gevraagd waarom in het geval van de regularisatie van fiscaal verjaarde kapitalen niet voorzien wordt in een verschillend

²² Voetnoot nr. 7 van het geciteerde advies: GwH 22 juli 2004, nr. 136/2004, B.7.4 en B.7.5. Uit die overwegingen blijkt duidelijk dat ook het begrip "ernstige" problematisch werd bevonden ten aanzien van het strafrechtelijk legaliteitsbeginsel.

²³ Voetnoot nr. 8 van het geciteerde advies: Zie E. CLAES, "Het strafrechtelijk legaliteitsbeginsel en de rechtspraak van het Arbitragehof. Erosie van legaliteit?", *TBP*, 2006, (451), 453-454; R. MEEUS, "De arresten nrs. 36/2008 en 82/2008 van het Grondwettelijk Hof: het moeilijke onderscheid tussen de grondwettige en ongrondwettige open textuur van strafrechtelijk gesanctioneerde milieuzorgplichtbepalingen", *TMR* 2008, (454), 466-471.

²⁴ Voetnoot nr. 9 van het geciteerde advies: GwH 13 juli 2005, nr. 125/2005, B.7.2.

²⁵ Zie bv. GwH 9 februari 2005, nr. 29/2005, B.9.

tarief naargelang ze afkomstig zijn van gewone, dan wel van ernstige en georganiseerde fiscale fraude. De gemachtigde verantwoordt deze gelijke behandeling als volgt:

“De regularisatie van fiscaal verjaarde kapitalen is slechts relevant in het kader van de witwasproblematiek. Ook als de fraude fiscaal reeds verjaard is, blijft het witwasprobleem bestaan. Een strafrechtelijke sanctionering bestaat in dergelijke situaties uit een bestraffing voor het witwasmisdrijf en een verbeurdverklaring van de witgewassen illegale inkomsten.

Zoals onder punt 8 reeds aangegeven maakt de witwaswetgeving voor de pleger van de fraude geen onderscheid tussen inkomsten afkomstig van ‘gewone’ fiscale fraude of ‘ernstige en georganiseerde’ fiscale fraude, al deze inkomsten worden als ‘illegaal’ beschouwd.

De in de regularisatiewet voorziene ‘sanctionering’ voor fiscaal verjaarde kapitalen dient dus enkel in het kader van de witwasproblematiek bekeken, waarbij het tarief van 35% enerzijds een sanctionering inhoudt voor het witwasmisdrijf, waarvoor bij een correcte regularisatie op basis van art 127 een vrijstelling van strafvervolgning bekomen wordt, en anderzijds een teruggave aan de benadeelde overheid van het illegale vermogen dat forfaitair geraamd wordt.

Het witwasmisdrijf kan strafrechtelijk bestraft worden met een straf van vijftien dagen tot 5 jaar en een geldboete van 26 tot 100.000 euro. Het betreft een zelfstandig misdrijf waarbij de bestraffing niet afhankelijk is van de ernst van het misdrijf dat de illegale inkomsten genereerde. Het zou dan ook niet logisch zijn in de regularisatie de sanctie voor het witwassen wel te laten afhangen van de ernst van het misdrijf dat de illegale inkomsten genereerde.

Voor wat de niet-verjaarde fiscale inkomsten betreft wordt wel een verschillend tarief toegepast naargelang de ernst van de feiten, gezien het tarief zowel een sanctionering van de fiscale inbreuken inhoudt als voor de witwasmisdrijven. Art 449-450 WIB (BTW, ...) laten een bestraffing toe met een gevangenisstraf van 8 dagen tot 2 jaar (of 5 jaar bij gebruik van valse stukken) en een geldboete van 250 tot 500.000 euro (checken), naargelang de ernst van de fiscale inbreuk.”

Dat in de witwaswetgeving voor de pleger van de fraude geen onderscheid zou worden gemaakt tussen inkomsten afkomstig van gewone fiscale fraude of van ernstige en georganiseerde fiscale fraude, zodat al deze inkomsten als illegaal moeten worden beschouwd, is niet overtuigend. Zowel in de wet van 11 januari 1993 met betrekking tot de preventieve aanpak, in artikel 505, derde lid, van het Strafwetboek en, na aanneming van de wetsontwerpen ‘houdende dringende bepalingen inzake fraudebestrijding’ en ‘houdende fiscale en financiële bepalingen en bepalingen betreffende de duurzame ontwikkeling’, ook in het gemene fiscale strafrecht en in andere wettelijke bepalingen, wordt een onderscheid gemaakt tussen ernstige en gewone fiscale fraude. De uniforme heffing van 35 procentpunten zal dus beter verantwoord moeten kunnen worden.

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Voorafgaande opmerking

11. De Raad van State stelt vast dat er tegenstrijdigheden bestaan tussen de tekst van het ontwerp en de memorie van toelichting.²⁶ Het lijkt erop dat de tekst van het ontwerp aanpassingen heeft ondergaan, en dat de stellers van het ontwerp hebben nagelaten de memorie van toelichting overal in overeenkomstige zin aan te passen.

Het spreekt vanzelf dat de tekst en de memorie van toelichting met elkaar in overeenstemming moeten zijn.

TITEL 1 - FINANCIËN

Artikel A.1

12. Vermits de term ‘gemachtigden’ (meervoud) niet voorkomt in de tekst van titel VII, hoofdstuk VI, van de programmawet van 27 december 2005, doch wel de term ‘gemachtigde’ (enkelvoud), kan in de ontworpen bepaling in artikel A.1, 3°, beter worden geschreven: “... onder ‘gemachtigde’: een in de artikelen ...”.

13. In de tekst van titel VII, hoofdstuk VI, van de programmawet van 27 december 2005 komt, ook na de voorgenomen wijziging ervan, de omschrijving “fiscaal verjaarde inkomsten” niet voor. Het nut van de definitie ervan, in het ontworpen artikel 121, 9°, van de voormelde programmawet (artikel A.1, 5°), is dan ook niet duidelijk.

Uit een toelichting van de gemachtigde kan overigens worden opgemaakt dat er in de logica van het ontwerp geen sprake kan zijn van fiscaal verjaarde inkomsten:

“Het ontwerp voorziet een definitie voor fiscaal verjaarde kapitalen. Dit zijn inkomsten waarvoor op het moment van de aangifte er geen heffingsbevoegdheid meer bestaat. Op dat moment wijzigt het ‘inkomen’ in een ‘fiscaal verjaard kapitaal’.”

Over de definitie van “fiscaal verjaarde inkomsten” zei de gemachtigde nog het volgende:

“De definitie bepaalt welke inkomsten als fiscaal verjaard worden beschouwd. *A contrario* wordt door deze definitie verduidelijkt welke inkomsten niet als fiscaal verjaarde inkomsten worden beschouwd voor de toepassing van dit ontwerp.”

Teneinde verwarring te vermijden dient een definitie van “fiscaal verjaarde inkomsten” achterwege te worden gelaten. Omgekeerd kan eventueel wel worden omschreven wat moet worden verstaan onder fiscaal niet verjaarde inkomsten.

²⁶ Zo wordt in de memorie van toelichting gewag gemaakt van fasen en modules (“eerste fase (Module I)”; “tweede fase (Module II)”), terwijl daarover in de tekst van het ontwerp niets te vinden is.

14. Waar het in het ontwerp gaat over inkomsten die fiscaal verjaard zijn, wordt gewag gemaakt van “kapitalen”.

Aan de gemachtigde is gevraagd of het de bedoeling is dat het kapitaal dat door de niet-aangifte “besmet” is geraakt, volledig in aanmerking zal worden genomen en daarop de forfaitaire heffing van 35% moet worden toegepast. Bovendien werd de vraag gesteld op welk ogenblik de omvang van het kapitaal zal worden gemeten. De gemachtigde antwoordde als volgt:

“Het ontwerp voorziet [in] een definitie voor fiscaal verjaarde kapitalen. Dit zijn inkomsten waarvoor op het moment van de aangifte er geen heffingsbevoegdheid meer bestaat. Op dat moment wijzigt het ‘inkomen’ in een ‘fiscaal verjaard kapitaal’. Indien de aangever zo een kapitaal wenst te regulariseren zal dit zijn met het oog op de toepassing van artikel 127 van het ontwerp.

Het is aan de aangever om te oordelen welk deel van het kapitaal afkomstig is van niet aangegeven inkomsten waarvoor geen heffingsbevoegdheid meer bestaat.

Het gaat dus inderdaad om de kapitalen en het moment is de indiening van de regularisatie-aangifte.”

15. In het ontworpen artikel 121, 8°, van de programmawet van 27 december 2005 (artikel A.1, 4°, van het ontwerp) wordt de term (fiscaal verjaarde) “kapitalen” gedefinieerd als “sommen, waarden, kapitalen”, terwijl in artikel 121, 2° en 3°, van dezelfde wet de term “inkomsten” wordt omschreven als “sommen, waarden, inkomsten”. Gevraagd of dit geen aanleiding zal geven tot rechtsonzekerheid, en of de woorden “sommen, waarden” niet beter telkens worden geschrapt in de definities, antwoordde de gemachtigde het volgende:

“De gemaakte vragen dienen positief beantwoord te worden. Er wordt dus voorgesteld om de woorden ‘sommen’ en ‘waarden’ te schrappen in de definitie van het ontworpen artikel 121, 8° van de Programmawet.”

16. In het ontworpen artikel 121, 8°, van de programmawet van 27 december 2005 dient niet verwezen te worden naar artikel 217 van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, dat immers niet bestaat, doch wel naar de artikelen 217¹ en 217² van dat Wetboek.

Deze opmerkingen gelden ook voor het ontworpen artikel 121, 9°, van de programmawet van 27 december 2005 (artikel A.1, 5°, van het ontwerp), doch uiteraard slechts voor zover de definitie van “fiscaal verjaarde inkomsten” niet uit het ontwerp wordt weggelaten.

17. Het onderscheid tussen fiscaal verjaarde kapitalen en fiscaal niet verjaarde kapitalen dat moet blijken uit het ontworpen artikel 121, 8°, van de programmawet van 27 december 2005, is door de erin opgenomen verwijzingen naar een hele reeks uiteenlopende aanslagtermijnen in afzonderlijke wetgevingen uitermate complex. Het gaat om heel uiteenlopende termijnen variërend van 2 tot 15 jaar, met al dan niet de mogelijkheid tot schorsing en stuiting, en waarvan de toepassing vaak afhangt van gegevens die niet noodzakelijk bekend zijn voor de belastingplichtige (bijvoorbeeld uitwisseling van informatie met derde landen) of die een specifieke beoordeling vereisen (bijvoorbeeld het voorhanden zijn van bedrieglijk opzet of oogmerk om te schaden).

Gevraagd of het de bedoeling is dat voor de kwalificatie ‘verjaard’ of ‘niet verjaard’ voornamelijk afgegaan wordt op het oordeel van de aangever dan wel of de administratie over de bevoegdheid beschikt om op basis van de haar ter beschikking staande gegevens over te gaan tot een herkwalificatie van de in de aangifte vervatte kwalificatie (en zo ja, wat de beroepsmogelijkheden zijn tegen een mogelijke herkwalificatie), antwoordde de gemachtigde het volgende:

“De aangever dient op basis van de gegevens in zijn of haar bezit de regularisatie-aangifte te doen en het contactpunt regularisatie dient daarop de regularisatie-procedure toe te passen. Daarbij heeft het contactpunt geen bevoegdheid tot herkwalificatie.”

18. Het is onduidelijk waarom in het ontworpen artikel 121, 8°, van de programmawet van 27 december 2005 verwezen wordt naar de artikelen 82 en 82*bis* van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: Btw-wetboek), die betrekking hebben op de verjaring van de vordering tot teruggaaf van de belasting.

Artikel A.2

19. Door de wijzigingen die met artikel A.2 van het ontwerp worden beoogd aan te brengen in artikel 122 van de programmawet van 27 december 2005 en meer bepaald door het tussenvoegen van de woorden “fiscaal niet verjaarde”, zullen de in artikel 121, 2° tot 4°, van de programmawet voorkomende omschrijvingen (respectievelijk “geregulariseerde overige inkomsten”, “geregulariseerde beroepsinkomsten” en “geregulariseerde BTW-handelingen”) niet meer als zodanig voorkomen in de Nederlandse tekst van artikel 122 van de programmawet. Om dat te vermijden wordt ter overweging gegeven om, wat de Nederlandse tekst betreft, de betrokken woorden niet tussen te voegen, maar de omschrijvingen aan te vullen met de woorden “en die fiscaal niet verjaard zijn”.

20. In de ontworpen bepalingen wordt melding gemaakt van het “normale belastingtarief”. Op de vraag of daarmee de van toepassing zijnde marginale tarieven bedoeld zijn die gelden op basis van de effectieve belastingberekening voor de betrokkene, verstrekte de gemachtigde volgende toelichting:

“Het ‘normale belastingtarief’ is het marginaal tarief indien dit voor de aangegeven inkomsten van toepassing is.

Voor het berekenen daarvan dient de aangever een copie van de belastingaanslag voor te leggen. In de huidige regularisatie wordt in het geval er nog geen aanslag is gevestigd, het dossier on hold gezet tot er een belastingaanslag is en het dossier dus volledig is.”

21. Zowel in het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, het Btw-wetboek, het Wetboek der successierechten, enzovoort, is een boete van 15 procentpunten een verhoging van het belastingtarief.

Aan de gemachtigde is de vraag gesteld of het in de ontworpen regeling een verhoging van het tarief, dan wel een boete berekend op het te regulariseren inkomen of kapitaal

betreft (wordt een roerend inkomen van 100 euro bijvoorbeeld geregulariseerd mits betaling van $25\% \times 1,15 = 28,75$ euro of van $25\% + 15\% = 40$ euro).

De gemachtigde verstrekke ter zake de volgende verduidelijking:

“Revenus mobiliers :

A. Législation actuelle

Taux 15 % + amende de 10 points -> 15 % + 10 -> 25 %

Taux 25 % + amende de 10 points -> 25 % + 10 -> 35 %

B. Future législation (pour info)

Taux de 15 % + amende de 15 points -> 15 % + 15 -> 30 %

Taux de 25 % + amende de 15 points -> 25 % + 15 -> 40 %

Taux de 15 % + amende de 20 points -> 15 % + 20 -> 35 %

Taux de 25 % + amende de 20 points -> 25 % + 20 -> 45 %

Revenus immobiliers :

Actuellement, l'amende de 10 points est appliquée sur la différence des 2 RIG (soit RIG du calcul IPP "primitif" et RIG du calcul "supplétif")

Droits de succession :

Actuellement, le tarif relatif à chaque tranche d'imposition est augmentée d'une amende de 10 points. Donc, par exemple, en région de Bruxelles-Capitale, le tarif en ligne directe, entre époux et entre cohabitants pour une tranche d'imposition au-delà de 500.000 EUR = 30 % + amende de 10 points = 40 %."

Artikel A.3

22. In het ontworpen artikel 122/1, § 1, van de programmawet van 27 december 2005 wordt bepaald dat de fiscaal verjaarde kapitalen “onderworpen worden aan 35 percentpunten op het kapitaal” (de Nederlandse tekst van het ontwerp stemt op dit punt niet helemaal overeen met de Franse tekst van het ontwerp, waar te lezen staat: “sont soumis à un prélèvement à un taux de 35 points sur le capital”). De vraag rijst hoe die heffing te kwalificeren is.

De gemachtigde verklaarde daaromtrent dat

“het tarief van 35% enerzijds een sanctionering inhoudt voor het witwasmisdrijf, waarvoor bij een correcte regularisatie op basis van art 127 een vrijstelling van strafvervolgning bekomen wordt, en anderzijds een teruggave aan de benadeelde overheid van het illegale vermogen dat forfaitair geraamd wordt”.

Uit artikel 124, vijfde lid, van de programmawet van 27 december 2005, zoals die bepaling wordt gewijzigd bij artikel A.5, 3°, van het ontwerp, volgt dat de betaling van de heffing dient te worden verricht binnen 15 dagen volgend op de verzendingsdatum van de brief en is die betaling “definitief door de Schatkist verworven”.

In dit verband gaf de gemachtigde nog volgende toelichting:

“Het Contactpunt regularisatie heeft geen onderzoeksbevoegdheid. De berekening van het verschuldigd bedrag wordt dus gedaan op basis van de regularisatie-aangifte die op haar beurt gedaan wordt door de aangever op basis van de gegevens die alleen in zijn of haar bezit zijn. Dit ontwerp voorziet ook dat een fraudeschema en andere bijkomende inlichtingen dient toegevoegd te worden bij de aangifte.

Hierdoor wordt een verkeerde berekening die niet aan de belastingplichtige te wijten is weinig realistisch. Bovendien draagt de aangever de verantwoordelijkheid, als gevolg van het ontbreken van een onderzoeksbevoegdheid door de bevoegde dienst, wat betreft de toepassing van de juiste bepalingen in dit ontwerp en het daaruit volgende te betalen bedrag.”

Door het onmiddellijk en definitief verworven verklaren van de heffing en het niet voorzien in enig rechtsmiddel, lijkt zelfs een materiële vergissing (bijvoorbeeld een te hoog bedrag overmaken, wat normaal als een onverschuldigde betaling wordt beschouwd), een dwaling of een verkeerde berekening niet meer recht te zetten. Dat zou moeten worden verholpen.

23. Wat in het ontworpen artikel 122/1, § 1, tweede lid, van de programmawet van 27 december 2005 wordt bedoeld met “fiscaal verjaarde kapitalen onder de vorm van levensverzekeringen”, heeft de gemachtigde als volgt toegelicht:

“Een kapitaal dat gegarandeerd wordt door een levensverzekering en dat opgebouwd is door niet aangegeven inkomsten waarvoor geen heffingsbevoegdheid meer bestaat. Men dient dus terug te gaan naar de oorsprong van de premies die het ‘verzekerd’ kapitaal opbouwen om na te gaan of deze al dan niet een fiscaal verjaard kapitaal volgens dit ontwerp vormen.”

24. In het ontworpen artikel 122/1, § 2, c), van de programmawet van 27 december 2005 dient tussen de woorden “voor zover het de” en “BTW-handelingen” het woord “geregulariseerde” te worden toegevoegd.

Artikel A.4

25. In de memorie van toelichting wordt gesteld dat de regularisatiemaatregel een eenmalig karakter heeft en dus slechts één maal tot de toepassing van de maatregel aanleiding kan geven. Tegelijk wordt er echter aan toegevoegd dat de regularisatieprocedure opnieuw wordt opengesteld voor iedereen, “hieronder begrepen diegenen die reeds een regularisatie-aangifte voor de inwerkingtreding van de huidige bepalingen, bij het Contactpunt regularisaties ingediend hebben”.

Op de vraag waaruit dit blijkt in de tekst van het ontwerp, heeft de gemachtigde het volgende geantwoord:

“Door het artikel A-4, 3° van het ontwerp wordt het nieuwe artikel art. 123, 3°: 'Noch de regularisatie-aangifte, noch de betaling van de heffingen, noch het regularisatie-attest bedoeld in de huidige wet, hebben uitwerking: (...)

3° indien ten behoeve van dezelfde aangever of BTW-plichtige reeds een regularisatie-aangifte werd ingediend tussen 2 juli en 31 december 2013.’

Aangezien deze bepaling in werking zal treden vanaf 2 juli 2013 en de vorige bepaling vervangt, betekent dit dat het mogelijk wordt om toch nog een nieuwe regularisatie-aangifte te doen in de gewijzigde procedure, ook al is in het verleden reeds een aanvraag gedaan.”

De eenmaligheid van de mogelijkheid tot regularisatie blijkt dus te moeten worden begrepen als één maal tussen 2 juli en 31 december 2013.

In zijn arrest nr. 72/2005 heeft het Grondwettelijk Hof geoordeeld dat de regularisatie van onwettige situaties of gedragingen redelijkerwijze slechts kan worden verantwoord indien zij een eenmalig karakter heeft, en heeft het Hof uitdrukkelijk met het eenmalige karakter van de regeling inzake de ‘eenmalige bevrijdende aangifte’ (wet van 31 december 2003) rekening gehouden om te oordelen dat niet bleek dat de wetgever een in het licht van het grondwettelijk beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie kennelijk onverantwoorde maatregel had genomen.²⁷⁻²⁸

Waar in het thans van kracht zijnde artikel 123, 3°, van de programmawet van 27 december 2005, regularisatie wordt uitgesloten “indien ten behoeve van dezelfde aangever of BTW-plichtige reeds een regularisatie-aangifte werd ingediend”, wordt in de ontworpen bepaling die uitsluiting opgeheven voor zover de regularisatie-aangifte dateert van vóór 2 juli 2013. Op dit punt lijkt de ontworpen regeling niet in overeenstemming te zijn met de voorwaarden die het Grondwettelijk Hof stelt bij het doorvoeren van een regularisatie-operatie.

Artikel A.5

26. Artikel A.5 van het ontwerp houdt een aantal wijzigingen aan artikel 124 van de programmawet van 27 december 2005 in.

Eén van die wijzigingen betreft de verplichting om bij de regularisatie-aangifte een “bondige verklaring omtrent het fraudeschema” te voegen. Volgens de memorie van toelichting is het doel daarvan niet om de belastingplichtige tot zelfincriminatie te verplichten, doch wel om “de keuze voor module I te verantwoorden”.²⁹

Daarover om toelichting verzocht, heeft de gemachtigde laten weten dat de betrokken alinea van de memorie van toelichting dient te worden geschrapt, omdat ze niet in overeenstemming is met de definitieve tekst van het ontwerp.

²⁷ GwH 20 april 2005, nr. 72/2005, B.26 en B.27. In het arrest wordt vermeld dat het eenmalig karakter van de maatregel herhaaldelijk is beklemtoond tijdens de parlementaire voorbereiding van de wet van 31 december 2003 en wordt daarbij onder meer verwezen naar volgende verklaring van volksvertegenwoordiger Massin: “Het moet ook duidelijk zijn, (...) dat het voorliggende ontwerp tot het verlenen van ‘fiscale amnestie’ niet voor herhaling vatbaar is.” (*Parl.St.* Kamer 2003-04, nr. 51-0353/005, 84).

²⁸ Zie ook GwH 26 april 2007, nr. 68/2007, B.13 tot B.15. In dat arrest wees het Hof erop dat de fiscale regularisatieregeling opgenomen in de programmawet van 27 december 2005 verschilt van de eenmalige bevrijdende aangifte, zowel wat het toepassingsgebied, wat de aan te geven inkomsten als wat het belastingtarief betreft. Voor zover een regularisatieregeling een ander voorwerp heeft, wordt geen afbreuk gedaan aan de vereiste van eenmaligheid.

²⁹ Zoals reeds is opgemerkt, is in de tekst zelf van het ontwerp geen sprake van een indeling in modules. Enkel in de memorie van toelichting wordt daarover uitgeweid.

Op de vraag of, gelet op het voorgaande, het fraudeschema niet moet worden vervangen door een loutere weergave van de feitelijke elementen, zonder erkenning van schuld, antwoordde de gemachtigde:

“Het fraudeschema dient het door de aangever toegepaste artikel van dit voorontwerp te onderbouwen. Daarom is het een onderdeel van de regularisatie-aangifte.”

TITEL 2 - JUSTITIE

Artikel A.7

27. Artikel A.7 van het ontwerp strekt tot het wijzigen van artikel 127 van de programmawet van 27 december 2005 op een aantal punten.

Bij artikel A.7, 2°, van het ontwerp, dat ertoe strekt een nieuwe tweede paragraaf in te voegen in artikel 127, heeft de gemachtigde nog volgende aanvullende toelichting gegeven:

“De nieuwe tweede paragraaf van artikel 127 beoogt de fiscale regularisatie van de daders van de daarin opgesomde misdrijven mogelijk te maken.

Met de bewoordingen ‘personen andere dan mededaders en medeplichtigen’ wordt aangeduid dat enkel de ‘daders’ onder de toepassing van artikel 127, § 2 vallen. De strafuitsluitende verschoningsgrond is m.a.w. niet van toepassing op ‘mededaders en medeplichtigen’ die geen aangifte hebben ingediend.”

De omschrijving “personen andere dan mededaders en medeplichtigen” is nogal omslachtig en kan voor verwarring zorgen. Het zou beter zijn een afzonderlijk lid toe te voegen, waarin wordt bepaald dat de strafuitsluitende verschoningsgrond niet van toepassing is op mededaders en medeplichtigen die geen aangifte hebben ingediend.

28. De opsomming van de zogenaamde “accessoire misdrijven” in de memorie van toelichting verschilt van de in de tekst van het ontworpen artikel 127, § 2, van de programmawet van 27 december 2005 vermelde misdrijven.

Volgens de gemachtigde bevat de wettekst de correcte opsomming. Derhalve zal de memorie van toelichting op dit punt moeten worden aangepast.

TITEL 3 - TEKST CFI

Opschrift

29. Het is aan te bevelen om titel 3 van het ontwerp te voorzien van een meer passend opschrift.

Artikel D.1

30. Op de vraag waarom in het ontworpen nieuwe lid van artikel 33 van de wet van 11 januari 1993 wordt verwezen naar de artikelen 23 tot 28 van dezelfde wet, luidde het antwoord van de gemachtigde als volgt:

“De artikelen 23 tot 28 van de wet van 11 januari 1993 betreffen de meldingsplicht van de ondernemingen of personen beoogd door de wet. De verwijzing naar die artikelen dient dus niet opgenomen te worden in het ontworpen artikel D1. Daarentegen dient wel artikel 22, § 2 van de wet van 11 januari 1993 opgenomen te worden zodat verwezen wordt naar de algemene bevoegdheid van de CFI.”

31. In het ontworpen nieuwe lid van artikel 33 van de wet van 11 januari 1993 dient overigens te worden verwezen naar artikel 35, § 2, zesde en zevende lid (niet: “6° en 7°”).

TITEL 4 - SOCIAAL STATUUT DER ZELFSTANDIGEN

Ontworpen artikel 127bis

32. In het ontworpen artikel 127bis, § 1, tweede en derde lid, van de programmawet van 27 december 2005 dienen de woorden “zoals bepaald in” te worden vervangen door het woord “overeenkomstig”.

33. Teneinde mogelijke verwarring met de in het ontwerp bedoelde regularisatie van sociale bijdragen te vermijden, verdient het aanbeveling om in het ontworpen artikel 127bis, § 1, derde lid, te bepalen dat het om de regularisatiebijdragen gaat “als bedoeld in artikel 16, § 2, tweede lid, van het voormeld koninklijk besluit nr. 38”.

Ontworpen artikel 127ter

34. In de memorie van toelichting wordt gesteld dat de betaling van de aanvullende sociale heffing dient plaats te vinden vóór de fiscale regularisatie. Die voorwaarde blijkt evenwel niet te stroken met de tekst van het ontworpen artikel 127ter. Het lijkt er dan ook op dat de memorie op dit punt dient te worden aangepast.

35. In het ontworpen artikel 127ter, eerste lid, is sprake van “het bedrag van de bijkomende uit te voeren betaling”. Volgens de gemachtigde wordt hieronder “het bedrag van de aanvullende sociale heffing” verstaan. Duidelijkheidshalve dient van dit laatste in de ontworpen bepaling melding te worden gemaakt.

In hetzelfde lid dient bovendien te worden geschreven “verschuldigde, niet verjaarde sociale bijdragen”.

36. Uit het ontworpen artikel 127^{ter}, derde lid, volgt dat de betaling van de heffing dient te worden verricht binnen 15 dagen volgend op de verzendingsdatum van het erin bedoelde schrijven en is die betaling “definitief door de Schatkist verworven”.

Wat dat betreft kan worden verwezen naar opmerking 22 bij artikel A.3 van het ontwerp.

37. De vraag rijst of naar analogie met het ontworpen artikel 127, § 3, van de programmawet van 27 december 2005 (artikel A.7, 3°, van het ontwerp) niet eveneens in een uitzondering op de meldingsplicht bedoeld in artikel 29 van het Wetboek van strafvordering moet worden voorzien voor de in het ontworpen artikel 127^{ter}, zesde lid, vermelde ambtenaren. Bovendien schrijve men in de Franse tekst van hetzelfde lid: “(...) du déclarant sont tenus de garder, en dehors de l'exercice de leurs fonctions, le (...)”.

Ontworpen artikel 127^{quater}

38. In het ontworpen artikel 127^{quater} dient aan het einde te worden geschreven “lopende, specifieke onderzoeksdaad”.

Ontworpen artikel 127^{quinquies}

39. In het ontworpen artikel 127^{quinquies} wordt best gepreciseerd dat het gaat om “het bedrag van” de ingevolge de aangifte verschuldigde heffing.

TITEL 5 - BIJZONDERE EN OPHEFFINGSBEPALINGEN

Artikel B.1

40. In tegenstelling tot de overige artikelen van het ontwerp is artikel B.1 een autonome bepaling. Ze luidt:

“De bedragen die overeenkomstig Hoofdstuk VI^{bis} van de programmawet van 27 december 2005 zijn geheven worden niet aangemerkt als beroepskosten.”

Uit die bepaling blijkt niet in welk kader de betrokken bedragen niet als beroepskosten kunnen worden beschouwd. Dat kan het best worden verholpen door die bepaling niet als een autonome bepaling te redigeren, maar als een bepaling tot aanvulling van de wettelijke regeling (wellicht het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992) in het kader waarvan die regel moet gelden. Wordt die bepaling toch als autonome bepaling in de aan te nemen wet behouden, dan dient in elk geval duidelijk te worden aangegeven in welk kader de bedragen niet als beroepskosten te beschouwen zijn (bv. door toevoeging van de woorden “voor de toepassing van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992”).

TITEL 6 - INWERKINGTREDING

Artikel A.8

41. Uit het eerste lid van artikel A.8 van het ontwerp volgt dat de nieuwe regels, behoudens de opheffing van artikel 124, tweede lid, van de programmawet van 27 december 2005 (artikel B.2 van het ontwerp), op 2 juli 2013 in werking treden. Uit het tweede lid van hetzelfde artikel blijkt dat de oude regeling blijft gelden voor de vóór 2 juli 2013 ingediende regularisatie-aangiften.³⁰

Doordat aan artikel 122, § 1, van de programmawet van 27 december 2005 een vierde streepje wordt toegevoegd (zie artikel A.2, 2°, van het ontwerp), terwijl geen wijzigingen worden aangebracht in de tekst onder het derde streepje (“indien de regularisatie-aangifte vanaf 1 januari 2007 wordt ingediend”), zouden vanaf 2 juli 2013 strikt genomen twee boetetarieven gelden voor aanvragen die vanaf die laatste datum worden gedaan.

Uit artikel 122, § 1, van de programmawet van 27 december 2005, zoals die bepaling wordt gewijzigd, lijkt bovendien te volgen dat na 31 december 2013 de oude regeling verder kan worden toegepast.

Wat dit laatste betreft, heeft de gemachtigde laten weten dat zulks niet de bedoeling is. Op de vraag waaruit moet blijken dat de mogelijkheid tot regularisatie na 31 december 2013 niet meer mogelijk zal zijn, antwoordde de gemachtigde het volgende:

“Door de combinatie van de artikelen B-2 en A-8, 1^{ste} lid, kan er geen aangifte meer worden gedaan en dus is de facto de mogelijkheid tot regulariseren beëindigd. De andere bepalingen zijn nog nodig voor de verdere afhandeling van alle dossiers die tot 31-12-2013 zijn ingediend.”

Het verdient echter aanbeveling om dit duidelijker in het ontwerp tot uiting te laten komen, door een expliciete bepaling in die zin op te nemen in titel VII, hoofdstuk VI, van de programmawet van 27 december 2005.

Voorts heeft de gemachtigde het volgende laten weten:

“Het ontwerp heeft tot doel om de bestaande procedure te wijzigen en te vervangen door de regularisatie-procedure waarbij de twee systemen (module 1 en 2) vanaf 2-7-2013 tot en met 31-12-2013 naast elkaar bestaan. Daarna zal er geen regularisatie-aangifte meer mogelijk zijn.

³⁰ Echter, volgens de toelichting bij artikel A.2 van het ontwerp blijft de huidige wetgeving inzake de fiscale regularisatie van toepassing voor alle regularisatie-aangiften die “tot 30 juni 2013” worden ingediend, terwijl het nieuwe stelsel van toepassing wordt voor de aangiften die vanaf 2 juli 2013 ingediend zullen worden.

Rekening houdend met uw opmerking (...), wordt voorgesteld om het artikel 122, § 1 gecoördineerd als volgt te wijzigen:

§ 1. De geregulariseerde fiscaal niet verjaarde overige inkomsten vermeld onder artikel 121, 2°, die het voorwerp uitmaken van een regularisatie-aangifte conform de bepalingen van dit hoofdstuk worden onderworpen aan :

- hun normale belastingtarief indien de regularisatie-aangifte ten laatste op 30 juni 2006 wordt ingediend;
- hun normale belastingtarief verhoogd met een boete van 5 percentpunten, indien de regularisatie-aangifte vanaf 1 juli 2006 en ten laatste op 31 december 2006 wordt ingediend;
- hun normale belastingtarief verhoogd met een boete van 10 percentpunten, indien de regularisatie-aangifte vanaf 1 januari 2007 en ten laatste op 1 juli 2013 wordt ingediend;
- hun normale belastingtarief verhoogd met een boete van 15 percentpunten, *indien de regularisatie-aangifte vanaf 2 juli 2013 en ten laatste op 31 december 2013 wordt ingediend en voor zover artikel 122/1 niet van toepassing is.*

Daarmee kan worden ingestemd.

SLOTOPMERKINGEN IN VERBAND MET DE LEGISTIEK

42. Het ontwerp behoeft nog een grondig nazicht vanuit redactioneel-legistiek oogpunt.

Louter bij wijze van voorbeeld kan op volgende *manco*'s worden gewezen.

42.1. De artikels van het ontwerp moeten doorlopend worden genummerd, te beginnen met artikel 1 (niet: "Art. A.1").

42.2. De bij artikel SSTI 1 ontworpen artikelen van de programmawet van 27 december 2005 dienen te worden genummerd met ".../1", ".../2", enzovoort.

42.3. Aangezien met de artikelen A.5 en B.2 van het ontwerp diverse leden van artikel 124 van de programmawet van 27 december 2005 worden aangevuld, ingevoegd, gewijzigd of opgeheven, zou het de duidelijkheid ten goede komen indien artikel 124 meteen volledig wordt vervangen door de beoogde nieuwe tekstversie.

Indien op deze suggestie niet wordt ingegaan, zal telkens moeten worden aangegeven welke nummer het bedoelde lid heeft in de huidige en in de nieuwe versie van het artikel.³¹ In dat geval dient in artikel B.2 ook te worden geschreven "wordt opgeheven" (niet: "is opgeheven").

42.4. In de Nederlandse versie van artikel A.5, 1°, dient "tweede lid" te worden geschreven in plaats van "2° lid".

³¹ *Beginnelsen van de wetgevingstechniek. Handleiding voor het opstellen van wetgevende en reglementaire teksten*, Raad van State, 2008, nr. 117, te raadplegen op de internetsite van de Raad van State (www.raadvst-consetat.be).

42.5. Artikel A.8, eerste lid, van het ontwerp dient als volgt te worden gesteld:

“Deze wet treedt in werking op 2 juli 2013, behalve artikel B.2 dat in werking treedt op 1 januari 2014.”

42.6. In artikel A.8, tweede lid, van het ontwerp vervange men de woorden “voor de wijzigingen aangebracht door de huidige wet” door de woorden “zoals die luidde voor de wijziging ervan bij deze wet”.

*

1. En application de l'article 84, § 3, alinéa 1^{er}, des lois sur le Conseil d'État, coordonnées le 12 janvier 1973, la section de législation a fait porter son examen essentiellement sur la compétence de l'auteur de l'acte, le fondement juridique¹ et l'accomplissement des formalités prescrites.

*

PORTÉE DE L'AVANT-PROJET DE LOI

2. L'avant-projet de loi soumis pour avis vise essentiellement à modifier le titre VII, chapitre VI (« La régularisation fiscale »), de la loi-programme du 27 décembre 2005 (titre 1^{er} du projet). L'objectif est, d'une part, d'étendre le champ d'application de ce régime de régularisation (tant en ce qui concerne les personnes morales qui y sont soumises que les éléments patrimoniaux et les éléments de revenus à régulariser), mais également, d'autre part, de mettre un terme à la possibilité de régularisation en disposant que la déclaration doit être faite le 31 décembre 2013 au plus tard.

Toutefois, le projet ne contient pas uniquement des adaptations du régime de régularisation fiscale en vigueur, mais également de l'exonération des poursuites pénales qui s'y rapporte (titre 2 du projet, visant à adapter l'article 127 de la loi-programme du 27 décembre 2005)² ainsi que du dispositif de prévention du système financier aux fins de blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme (titre 3 du projet, visant à compléter l'article 33 de 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').

En outre, la régularisation de cotisations sociales dues sur les revenus professionnels en vertu de l'arrêté royal n° 38 du 27 juillet 1967 'organisant le statut social des travailleurs indépendants' est rendue possible (titre 4). Les montants prélevés au titre de la régularisation de cotisations sociales pour des revenus professionnels de travailleur indépendant ne doivent pas être considérés comme des frais professionnels (titre 5, article B.1).

Enfin, le projet contient également une disposition abrogatoire (titre 5, article B.2) et règle l'entrée en vigueur des nouvelles dispositions (titre 6).

¹ S'agissant d'un avant-projet de loi, on entend par « fondement juridique » la conformité aux normes supérieures.

² Contrairement à l'application de l'article 216bis du Code d'instruction criminelle (extinction de l'action publique contre paiement d'une somme d'argent), pour laquelle le pouvoir de décision appartient au ministère public, il s'agit en l'occurrence d'une simple opération administrative du Service public fédéral Finances (et également de l'Institut national d'assurances sociales pour travailleurs indépendants en cas de régularisation de cotisations sociales). L'article A.7 du projet a pour objet d'instaurer une cause d'excuse absolutoire (la peine disparaît, mais l'infraction continue d'exister).

Pour les infractions fiscales ou sociales, la transaction n'est possible qu'après le paiement des impôts ou des cotisations sociales éludés dont l'auteur est redevable, en ce compris les intérêts, et moyennant l'accord de l'administration fiscale ou sociale (article 216bis, § 6, alinéa 2, du Code d'instruction criminelle). En ce qui concerne l'application de l'article 216bis du Code d'instruction criminelle en matière fiscale, voir S. VAN DUERM, « La transaction pénale, côté fiscal », *RGCF* 2012, pp. 351-356.

FORMALITÉS PRÉALABLES

3. Il découle de l'article 19/1, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, de la loi du 5 mai 1997 'relative à la coordination de la politique fédérale de développement durable' que les avant-projets de loi, les projets d'arrêté royal et les propositions de décisions devant être soumises à l'approbation du Conseil des ministres, doivent en principe faire l'objet d'un examen préalable de la nécessité de réaliser une évaluation d'incidence au sens de l'article 2, 9°, de cette loi.

Les seuls cas dans lesquels l'examen préalable ne doit pas avoir lieu sont ceux qui sont fixés par l'arrêté royal du 20 septembre 2012 'portant exécution de l'article 19/1, § 1^{er}, deuxième alinéa, du chapitre V/1 de la loi du 5 mai 1997 relative à la coordination de la politique fédérale de développement durable'.

La demande d'avis est accompagnée d'un « formulaire d'exemption EIDDD (formulaire A) » dont il ressort que le projet à l'examen est réputé exempté de l'obligation d'effectuer l'examen préalable précité au motif qu'il s'agit d'une réglementation présentant un caractère purement formel. On peut toutefois douter que ce motif d'exemption soit applicable en l'occurrence. Le rapport au Roi commente le motif d'exemption invoqué en ces termes :

« Le type de dispense, visé au 4°, vise à dispenser les actes qui règlent principalement les matières suivantes :

- la consolidation ou la coordination de réglementation ;
- l'abrogation de dispositions transitoires ;
- les nominations, les promotions et les démissions dans le secteur public ;
- les sanctions disciplinaires vis-à-vis du personnel de l'autorité publique ;
- l'attribution de décorations.

Dans ce sens, il s'agit de réglementation envisagée 'qui est dépourvue de caractère réglementaire' »³.

Il ressort de cet exposé que la réglementation en projet peut difficilement s'inscrire dans la catégorie d'exemption citée. Dès lors, à moins de pouvoir invoquer une autre catégorie de dispense mentionnée à l'article 2 de l'arrêté royal du 20 septembre 2012, ce qui ne paraît pas évident, il faudra encore accomplir la formalité prescrite par la loi en matière d'examen préalable de la nécessité de réaliser une évaluation d'incidence. Si cet examen préalable devait révéler qu'une telle évaluation d'incidence doit effectivement être réalisée et si, consécutivement à celle-ci, des modifications devaient être apportées au projet, il y aurait lieu de soumettre ces modifications au Conseil d'État, section de législation.

Il faut également rappeler qu'en vertu de l'article 19/3, 1°, de la loi précitée du 5 mai 1997, l'accomplissement de la formalité visée constitue une condition pour qu'un projet de loi puisse être déposé devant les chambres législatives.

³ M.B. 9 octobre 2012, 61.465.

COMPÉTENCE

4. Il ressort tant de l'exposé des motifs accompagnant le projet (le commentaire de l'article A.2, fait par exemple état de « régularisation des droits de succession »), que des déclarations du délégué⁴ qu'en plus de l'applicabilité du régime d'exonération des poursuites pénales à certains impôts régionaux visés au titre III de la loi spéciale du 16 janvier 1989 'relative au financement des Communautés et des Régions' (ci-après : loi spéciale de financement) (voir l'article 127 de la loi-programme du 27 décembre 2005, qui fait entre autres référence aux articles 133 et 133bis du Code des droits de succession et aux articles 206 et 206bis du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèques et de greffe), l'intention expresse des auteurs du projet est également d'appliquer le régime de régularisation fiscale en tant que tel à certains des impôts régionaux.

Le fait que figure à l'article 121, 2°, de la loi-programme du 27 décembre 2005 – disposition qu'il n'est pas envisagé de modifier – une catégorie d'« autres revenus régularisés » largement définie⁵ permet également de conclure que les impôts régionaux sont soumis à l'application du régime.

Lorsqu'il s'agit de « capitaux fiscalement prescrits » ou de « revenus fiscalement prescrits », l'article 121, 8° et 9°, en projet (article A.1, 4° et 5°, du projet) renvoie d'ailleurs aux dispositions pertinentes du Code des droits de succession et du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, lesquelles ont vocation à s'appliquer à des impôts régionaux⁶.

5. En ce qui concerne les impôts régionaux, les régions sont compétentes pour déterminer la *base d'imposition*, le *taux d'imposition*, et les *exonérations* (article 4, §§ 1^{er} à 4, de la loi spéciale de financement)⁷. Les régions sont en outre compétentes pour fixer les *règles de procédure administratives* concernant ces impôts à compter de l'année budgétaire à partir de laquelle elles en assurent le service (article 5, § 4, de la loi spéciale de financement). Tant qu'une région n'a pas décidé d'assurer le service d'un impôt, c'est l'État fédéral qui continue à s'en

⁴ C'est ainsi que le délégué a déclaré que « [i]n het kader van de regularisatie [...] de heffing op fiscaal niet verjaarde kapitalen principieel berekend [wordt] op basis van de grondslagen en tarieven die door de wet- en/of decreetgever zijn bepaald » et que « [i]n de huidige regularisatieprocedure [...] de belastbare basis inzake successie onder de term 'overige inkomsten' [wordt] gekwalificeerd voor de regularisatieprocedure ». Le délégué a répondu par l'affirmative à la question de savoir si les capitaux visés à l'article 122 de la loi-programme du 27 décembre 2005, qui sont imposables sous les régimes des droits de succession, des droits d'enregistrement ou de divers impôts, sont régularisés au tarif normal au titre d'autres revenus.

⁵ En effet, l'article 121, 2°, de la loi-programme du 27 décembre 2005 définit cette catégorie d'« autres revenus régularisés » comme « les sommes, valeurs et revenus qui font l'objet d'une déclaration-régularisation introduite auprès du Point de contact régularisations créé au sein du Service public fédéral Finances, par une personne physique et au moyen de laquelle cette personne démontre que ces revenus ont une autre nature que celle de revenus professionnels pour l'année au cours de laquelle ils ont été obtenus ou recueillis ».

⁶ Article 3, alinéa 1^{er}, 4° et 6° à 8°, de la loi spéciale de financement.

⁷ Dans un certain nombre de cas, l'exercice de ces compétences est subordonné à la conclusion préalable d'un accord de coopération entre les trois régions (voir l'article 4, §§ 3 et 4, de la loi spéciale de financement et l'article 92bis, § 2, f et g, de la loi spéciale du 8 août 1980 'de réformes institutionnelles'). Et en ce qui concerne le précompte immobilier, elles ne peuvent pas modifier le revenu cadastral fédéral (article 4, § 2, de la loi spéciale de financement).

charger « dans le respect des règles de procédure qu'il fixe », pour le compte de la région et en concertation avec celle-ci⁸.

D'après les travaux préparatoires de la loi spéciale du 13 juillet 2001 'portant refinancement des communautés et extension des compétences fiscales des régions', le service de l'impôt vise « l'établissement de la base imposable, le calcul de l'impôt, le contrôle de la base imposable et de l'impôt, ainsi que le contentieux y afférent (tant administratif que judiciaire), la perception et le recouvrement de l'impôt (en ce compris les frais et intérêts) » (*Doc. parl.*, Chambre, n° 50-1183/007, 160). Il s'agit dès lors purement et simplement de compétences concernant la gestion des dossiers individuels et la fixation de règles concernant cette gestion.

L'autorité fédérale est certes toujours compétente pour modifier la matière imposable⁹ par une loi à majorité spéciale¹⁰, mais pour le surplus, l'intégralité de la compétence normative en matière d'impôts régionaux a été transférée aux régions, sauf s'il s'agit d'un impôt régional dont le service est encore assuré par l'autorité fédérale parce que, dans ce cas, cette dernière autorité fixe également les règles de procédure administratives. Les règles de procédure administratives que le législateur fédéral peut adopter dans l'hypothèse visée sont uniquement celles qui se rapportent au service de l'impôt au sens de l'alinéa qui précède.

6. En outre, en vertu de l'article 11 de la loi spéciale du 8 août 1980 'de réformes institutionnelles', il appartient aux régions de déterminer les *infractions* aux dispositions, prises par elles, relatives aux impôts régionaux, et les *peines* y afférentes. Toutefois, tant qu'elle assure le service de l'impôt et fixe donc aussi les règles de procédure administratives concernant ce

⁸ La redevance radio et télévision est toutefois soumise à un autre régime (voir l'article 5, § 3bis, de la loi spéciale de financement).

⁹ La Cour constitutionnelle définit la matière imposable en ces termes :

« La matière imposable est l'élément générateur de l'impôt, la situation ou le fait qui donne lieu à la déduction de l'impôt. La matière imposable se distingue de la base imposable, qui est le montant sur lequel est calculé l'impôt » (voir, par exemple, C.C., 4 mars 2008, n° 44/2008, B.6).

¹⁰ Dans l'avis 21.734/AG du 16 septembre 1992 sur une proposition de loi spéciale 'modifiant la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions', le Conseil d'État, section de législation, a formulé l'observation suivante à ce sujet :

« En ce qui concerne notamment les taxes régionales visées au titre III de la loi spéciale du 16 janvier 1989 - et qui sont de par leur origine des taxes nationales - l'objectif poursuivi était de garantir aux Régions que l'autorité nationale ne pourra plus agir à l'avenir dans les domaines pour lesquels les Régions sont compétentes sur la base de la loi spéciale précitée du 16 janvier 1989. A défaut d'une garantie de l'espèce, inscrite dans la loi spéciale, il appartiendrait, en effet, à l'autorité nationale de 'déterminer (par une loi spéciale [lire : ordinaire] et sur la base de l'article 110, § 2, alinéa 2, de la Constitution) les exceptions dont la nécessité est démontrée' (*Doc. parl.*, Chambre, 1988-89, n° 635/1, pp. 7 et 8).

C'est toujours en vue du même objectif que le législateur spécial a, en quelque sorte, figé la matière imposable des impôts et perceptions énumérés à l'article 3 de la loi spéciale du 16 janvier 1989, tant à l'égard du législateur national statuant à la majorité ordinaire qu'à l'égard des Conseils régionaux. Le législateur ordinaire n'a pas, dès lors, le pouvoir de modifier, par la voie d'une modification de la matière imposable, la nature des taxes et prélèvements précités, puisque cela reviendrait à modifier, à la majorité ordinaire, la loi spéciale sur le financement des Communautés et des Régions (*Doc. parl.*, Chambre, 1988-89, n° 635/1, p. 60). » (*Doc. Parl.*, Chambre, SE 1991-92, n° 604/2, 11-12).

service, l'autorité fédérale est compétente pour établir les sanctions punissant les infractions à ces mêmes règles ¹¹.

7. Il ressort de ce qui précède que, pour l'essentiel, les impôts régionaux relèvent de la compétence des régions.

Il en résulte que les régions sont compétentes pour prévoir la possibilité d'une régularisation fiscale en matière d'impôts régionaux, fixer les règles applicables à cet égard ainsi que les conditions y afférentes.

À ce sujet, l'autorité fédérale serait uniquement compétente pour fixer les règles de procédure applicables en ce qui concerne le « service de l'impôt » au sens exposé au point 5 – et les sanctions en cas de non-respect de ces règles – pour les impôts régionaux dont elle assure encore le service.

Les règles relatives à l'incrimination de la fraude fiscale concernant les impôts régionaux, en ce compris les règles concernant l'exonération des poursuites pénales ou de la peine, relèvent de la compétence des régions ¹².

8. La Cour constitutionnelle confirme ce qui précède dans sa jurisprudence. Dans son arrêt n° 72/2005 du 20 avril 2005 sur la loi du 31 décembre 2003 'instaurant une déclaration libératoire unique', la Cour constitutionnelle a jugé ce qui suit :

« B.7. Bien que l'Etat fédéral se charge du service des impôts régionaux précités et qu'il puisse fixer à cet égard les règles de procédure pour la perception de ces impôts, il doit, dans l'exercice de cette compétence, veiller à ne pas priver les régions des compétences qui leur sont attribuées par la Constitution ou en vertu de celle-ci. C'est ainsi que l'Etat ne peut libérer un contribuable d'un impôt régional sans que l'impôt ait été acquitté au taux d'imposition fixé par la région ou qu'il ne peut pas accorder une exonération que la région en question n'a pas prévue. Eu égard à la compétence en matière d'impôts régionaux contenue dans la loi spéciale du 16 janvier 1989, il n'appartient pas au législateur fédéral de renoncer à la perception de ces impôts pour le service desquels l'autorité fédérale est responsable conformément à l'article 5, § 3, de cette loi spéciale, ni de considérer ces impôts comme acquittés sans qu'ils aient été payés au taux fixé par l'autorité régionale compétente. En effet, une décision de renoncer à un impôt dû revient à accorder une exonération, ce qui relève en l'espèce des compétences des régions.

¹¹ En vertu de l'article 4, § 5, de la loi spéciale de financement, le Roi règle, par arrêté délibéré en Conseil des ministres, pris après concertation avec les gouvernements des régions concernées, l'attribution des intérêts de retard, la charge des intérêts moratoires ainsi que l'attribution des amendes fiscales fixes et proportionnelles sur les impôts régionaux, tant que l'autorité fédérale assure le service de ces impôts. Ces matières sont actuellement régies par l'arrêté royal du 3 février 2002 'portant exécution de l'article 4, § 5, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions'.

¹² Voir, par analogie, C.C., 10 avril 2008, n° 62/2008, B.13.2 : « Étant donné que la matière de la pratique du sport dans le respect des impératifs de santé relève de la compétence de la Communauté flamande, il faut également considérer que le législateur décentralisé flamand est compétent pour sanctionner le non-respect des règles édictées par lui dans ce domaine et pour prévoir en la matière des causes d'excuse exclusives de peine ». Voir dans le même sens : C.C., 31 juillet 2008, n° 112/2008, B.13.2; C.C., 18 décembre 2008, n° 187/2008, B.12.2. Voir aussi : J. VANPRAET, *De latente staatshervorming. De bevoegdheidsverdeling in de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof en de adviespraktijk van de Raad van State*, Bruges, die Keure, 2011, pp. 489-490.

(...)

B.9.1. Selon l'avant-projet de loi qui est à l'origine de la loi attaquée, la déclaration libératoire unique devait s'appliquer à l'ensemble des 'sommes, capitaux ou valeurs mobilières qui n'ont pas, ou qui proviennent de revenus qui n'ont pas non plus été repris dans une comptabilité ou une déclaration obligatoires selon la loi en Belgique ou sur lesquels l'impôt dû en Belgique n'a pas été prélevé' (article 2, § 1^{er}, de l'avant-projet de loi; *Doc. parl.*, Chambre, 2003-2004, DOC 51-0353/001, p. 19), en ce compris les impôts régionaux éludés, comme les droits de succession et d'enregistrement. (...)

B.9.2. La section de législation du Conseil d'Etat a notamment observé ce qui suit à ce sujet :

'Toutefois, l'avant-projet a un champ d'application très large : selon les termes de son article 2, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, est visé ' l'impôt dû en Belgique '.

Le paragraphe 2 du même article le confirme puisqu'y sont cités notamment les droits de succession et de mutation par décès (pour exclure du champ d'application de la loi, les droits dus sur les successions ouvertes après le 31 décembre 2002).

De même, l'article 7 de l'avant-projet de loi se réfère notamment au Code des droits de succession et au Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe.

Or, la détermination du régime juridique des impôts régionaux, au sens de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions, relève désormais, pour une grande part, fixée par ladite loi spéciale, de la compétence des législateurs régionaux, notamment sur les points que tend à régler l'avant-projet présentement examiné.

(...)

Il appartient aux législateurs régionaux, et à eux exclusivement, de renoncer à la perception de certains impôts régionaux, sous certaines conditions; le législateur fédéral, statuant à la majorité ordinaire, ne saurait s'y substituer sans excéder ses compétences » (*Doc. parl.*, Chambre, 2003-2004, DOC 51-0353/001, pp. 24-25).

B.9.3. Afin de répondre aux griefs de la section de législation du Conseil d'Etat, toutes 'les références aux impôts régionaux ont été supprimées du projet' (*ibid.*, p. 4), selon l'exposé des motifs du projet de loi qui est devenu la loi attaquée. Selon le ministre des Finances, l'intention était 'd'édicter une loi qui [...] porte exclusivement sur les matières fédérales' (*Doc. parl.*, Chambre, 2003-2004, DOC 51-0353/005, p. 119).

B.10.1. Il découle de ce qui précède que la loi attaquée vise uniquement la régularisation d'impôts fédéraux. Par cette mesure, le législateur fédéral a exercé une compétence qui lui est propre.

B.10.2. En outre, les régions ont été associées à l'introduction de la loi entreprise et des réglementations régionales spécifiques ont été mises en oeuvre en vue de respecter les règles répartitrices de compétences. (...)

[...]

B.12.1. Conformément à l'article 3 critiqué, la déclaration a pour effet que les sommes, capitaux ou valeurs mobilières déclarés 'sont réputés de manière irréfragable avoir subi définitivement et complètement le régime applicable à chacune de ces catégories' (*Doc. parl.*, Chambre, 2003-2004, DOC 51-0353/001, p. 10).

B.12.2. Eu égard à la répartition des compétences exposée au B.7, il n'appartient pas au législateur fédéral de disposer, en ce qui concerne les impôts régionaux mentionnés à l'article 3 de la loi spéciale du 16 janvier 1989, que les sommes, capitaux ou valeurs mobilières sont libérés des impôts régionaux qui auraient dû grever les actifs concernés, lorsque les impôts aux taux applicables dans les régions concernées n'ont pas été payés.

Comme le font apparaître les B.9 et B.10, seules les régions peuvent prendre les dispositions légales requises pour étendre, le cas échéant, le caractère libératoire de la déclaration unique aux impôts régionaux. C'est ainsi qu'il a été déclaré dans les travaux préparatoires de la loi attaquée que 'si une région ne participe pas à l'opération, il n'est pas possible d'accorder une exonération des impôts régionaux dans cette région et il n'est, par conséquent, pas davantage possible d'effectuer un transfert des recettes' (*Doc. parl.*, Chambre, 2003-2004, DOC 51-0353/005, p. 120).

B.12.3. Bien que l'article 3 soit formulé en termes généraux, cette disposition s'applique aux seuls impôts fédéraux.

Par voie de conséquence, la déclaration visée à l'article 2, § 1^{er}, de la loi attaquée et la contribution unique visée à l'article 4 de cette loi ne peuvent avoir des effets en matière d'impôts régionaux que dans la mesure où le législateur décretaal ou ordonnanciel compétent en a décidé ainsi.

B.12.4. Interprété en ce sens, l'article 3 attaqué ne viole pas les règles répartitrices de compétences.

B.13.1. L'article 7 de la loi entreprise énonce que les personnes qui se sont rendues coupables d'infractions visées, entre autres, aux articles 133 et 133bis du Code des droits de succession ainsi qu'aux articles 206 et 206bis du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe demeurent exonérées de poursuites pénales de ce chef, si, entre autres, elles ont effectué une déclaration spéciale dans les conditions de la loi critiquée et si elles ont payé les montants dus en raison de cette déclaration spéciale.

Les dispositions législatives précitées fixent les peines applicables à l'infraction commise, dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire, aux dispositions du Code des droits de succession et du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe ou des arrêtés pris pour leur exécution.

B.13.2. En vertu de l'article 11 de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles, dans les limites des compétences des régions, les décrets peuvent ériger en infraction les manquements à leurs dispositions et établir les peines punissant ces manquements. Conformément à l'article 4 de la loi spéciale du 12 janvier 1989 relative aux institutions bruxelloises, cette disposition s'applique à la Région de Bruxelles-Capitale, moyennant les adaptations nécessaires.

Il appartient donc aux régions, dans les limites de leurs compétences en ce qui concerne les impôts régionaux mentionnés à l'article 3 de la loi spéciale du 16 janvier 1989, de déterminer les infractions aux dispositions, prises par elles, relatives à ces impôts et les peines y afférentes.

Toutefois, tant que l'autorité fédérale se charge du service des impôts régionaux, elle détermine, conformément à l'article 5, § 3, de la loi spéciale du 16 janvier 1989, les règles de procédure et, partant, les sanctions applicables aux infractions commises envers ces règles.

B.13.3. L'exonération de poursuites pénales mentionnée à l'article 7 attaqué ne s'applique que si une déclaration spéciale a été effectuée dans les conditions de la loi attaquée et si les montants dus en raison de cette déclaration spéciale ont été payés. Dès lors, cette exonération ne peut s'appliquer que dans la mesure où une déclaration

libératoire est possible dans les limites du champ d'application de la loi (*Doc. parl.*, Sénat, 2003-2004, n° 3-427/3, p. 16).

B.13.4. Pour autant que les régions concernées étendent les effets de la loi attaquée aux impôts régionaux relevant de leur compétence, l'autorité fédérale qui se charge de la perception de ces impôts régionaux peut décider de renoncer à l'action publique liée à sa compétence en matière de service des impôts régionaux.

Dans cette interprétation, l'article 7 attaqué ne viole pas les règles répartitrices de compétences ».

9. Le régime de régularisation fiscale et l'exonération des poursuites pénales ou de la peine doivent dès lors se limiter aux impôts fédéraux, c'est-à-dire en excluant, entre autres, des impôts régionaux, le fait que la créance fiscale des régions soit ou non prescrite étant inopérant en l'occurrence ¹³.

En conséquence, le projet devra être complété par une disposition – à insérer dans le titre VII, chapitre VI, de la loi-programme du 27 décembre 2005 – délimitant en ce sens le champ d'application du régime de régularisation et de l'exonération de poursuites pénales ou de la peine. L'exposé des motifs devra également être adapté dans le même sens.

L'article 121, 8° et 9°, en projet (article A.1, 4° et 5°, du projet), et l'article 127 en projet (article A.7) devront être également revus de manière à ne renvoyer au Code des droits de succession et au Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe que dans la mesure nécessaire à l'exercice des compétences fédérales, dans les limites exposées ci-dessus.

OBSERVATIONS GENERALES

10. Les dispositions en projet contiennent plusieurs nouvelles différences de traitement. Ainsi font-elles par exemple une distinction entre les capitaux « fiscalement prescrits » et les capitaux « non prescrits fiscalement » (article A.3; article 122/1, § 1^{er}, en projet, de la loi-programme du 27 décembre 2005) et entre les « revenus régularisés [qui] proviennent de la réalisation d'opérations de blanchiment ou d'un délit sous-jacent visé à l'article 5, § 3, de la loi du 11 janvier 1993 » et les « revenus [régularisés qui] proviennent de la fraude fiscale grave et organisée qui met en oeuvre des mécanismes complexes ou qui use de procédés à dimension internationale, d'un abus de biens sociaux, ou de faux en écriture pour autant qu'il soit fait application de l'article 122/1 » (article A.4 ; article 123, 1°, en projet, de la loi-programme du 27 décembre 2005). Ces distinctions sont essentielles pour le régime de régularisation en projet étant donné qu'elles ont d'importantes conséquences : désormais, les capitaux fiscalement prescrits peuvent également être régularisés, ceux-ci étant soumis à un taux spécial de 35 points (article 122/1, § 1^{er}, en projet), et il en va de même pour les revenus non prescrits fiscalement issus de la fraude fiscale grave et organisée qui met en oeuvre des mécanismes complexes ou qui

¹³ Du point de vue de la répartition des compétences, aucune disposition de la loi spéciale de financement ne peut en effet être interprétée en ce sens que la mise en œuvre par les régions des prérogatives qu'elle leur attribue en vue de la fixation du régime juridique des impôts régionaux serait conditionnée par le fait que les règles qu'elles adopteront sur cette base ne produiront d'effet juridique qu'à l'égard des créances fiscales régionales non prescrites.

use de procédés à dimension internationale, qui sont également soumis à un taux distinct (impôts dus, majorés d'une amende de 20 points) (article 122/1, § 2, en projet).

Selon la jurisprudence de la Cour constitutionnelle, une différence de traitement ne peut se concilier avec la règle constitutionnelle de l'égalité et de la non-discrimination que si elle repose sur un critère objectif et si elle est raisonnablement justifiée. L'existence d'une telle justification doit s'apprécier en tenant compte du but et des effets de la mesure critiquée ainsi que de la nature des principes en cause; le principe d'égalité est violé lorsqu'il n'existe pas de rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé¹⁴. Les différences de traitement qui résultent du régime en projet doivent dès lors faire l'objet d'une justification en ce sens.

10.1. Le projet opère une distinction remarquable entre les différents délits de blanchiment.

Il découle de l'article A.4 du projet (article 123, 1°, en projet, de la loi-programme du 27 décembre 2005) que des revenus provenant de la fraude fiscale grave et organisée qui met en œuvre des mécanismes complexes ou qui use de procédés à dimension internationale, d'un abus de biens sociaux, ou de faux en écritures peuvent être régularisés, alors que d'autres revenus provenant de la réalisation d'opérations de blanchiment ou d'un délit sous-jacent, ne peuvent pas l'être.

Le délégué a été interrogé à propos de la justification de cette différence de traitement. Il a répondu ce qui suit :

« Fiscale fraude kan zowel langs administratieve weg als langs gerechtelijke weg gesanctioneerd worden. De keuze voor de ene weg sluit de andere weg uit omwille van het *non bis in idem* principe dat in fiscalibus herhaaldelijk werd bevestigd door internationale rechtspraak en in België wettelijk werd verankerd in de una-via wet.

Voor fiscale fraudedossiers, waarbij de pleger van de fraude deze spontaan wenst recht te zetten, is een bestraffing langs administratieve weg het meest aangewezen, waartoe in de regularisatiewet de mogelijkheid gegeven wordt.

De notie 'ernstige en georganiseerde' fiscale fraude is geen begrip uit het fiscaal strafrecht maar werd ingeschreven in de preventieve witwaswetgeving (CFI-wet) in het kader van de meldingsplicht van verdachte transacties.

De witwasproblematiek is onlosmakelijk verbonden met de fiscale regularisatie gezien het plegen van een fiscale fraude veelal gepaard gaat met een witwasmisdrijf. De repressieve witwaswetgeving maakt wat de dader betreft geen onderscheid tussen 'gewone' fiscale fraude en 'ernstige en georganiseerde' fiscale fraude. Het regularisatieattest biedt in art 127 vrijstelling van strafvervolgning voor de misdrijven fiscale fraude en de ermee gepaard gaande witwasmisdrijven.

De verschillende behandeling van (witgewassen) inkomsten uit (ernstige en georganiseerde) fiscale fraude en deze afkomstig uit andere (witwas)misdrijven gaat dus samen met de hiervoren geschetste keuze om de spontaan aangegeven fiscale fraude via de administratieve weg te sanctioneren.

¹⁴ Voir, par exemple, C.C., 28 février 2013, n° 24/2013, B.3.2.

Voor de andere dan in artikel 123, 1° bedoelde (witwas)misdrijven bestaat deze mogelijkheid niet en dient de sanctionering steeds langs gerechtelijke weg te gebeuren op vordering van het openbaar ministerie ».

Ces éclaircissements ne permettent pas d'identifier l'objectif de la mesure, ni de conclure que le critère de distinction est pertinent, et pas davantage que la mesure est raisonnablement justifiée au regard de l'objectif poursuivi. Il est en tout cas recommandé de justifier adéquatement la distinction opérée dans l'exposé des motifs.

La question se pose en effet de savoir pourquoi certaines infractions qui se trouvent à l'origine de capitaux ou de biens illicites (voir l'article 5, § 3, de la loi du 11 janvier 1993) peuvent faire l'objet d'une sanction administrative et non d'autres infractions qui permettent d'acquérir des capitaux ou des biens illicites. Dans la majorité des cas, cette différence peut à première vue se justifier par la nature des infractions (la régularisation de capitaux provenant de la traite des êtres humains n'est, par exemple, manifestement pas comparable à celle des capitaux provenant d'une construction fiscale illégale). La distinction n'est cependant pas toujours aussi nette. Ainsi le délégué confirme – mais ce point de vue ne ressort pas clairement du texte du projet – que les carrousels TVA ne peuvent pas faire l'objet d'une régularisation par la voie administrative, dès lors que l'article 5, § 3, 1°, de la loi du 11 janvier 1993 mentionne « la fraude au préjudice des intérêts financiers des Communautés européennes » comme étant une infraction sous-jacente indépendante et distincte, que l'article 123, 1°, en projet, de la loi-programme du 27 décembre 2005 n'exclut pas.

Le délégué a encore apporté la précision complémentaire suivante :

« In de beoordeling of een sanctionering langs administratieve weg voor spontaan aangegeven fiscale fraude steeds de meest aangewezen weg is, werd een opportuniteitsbeoordeling gemaakt waarbij een aantal vormen van fiscale fraude, die noodzakelijk gepaard gaan met bepaalde ernstige gemeenrechtelijke misdrijven, uitgesloten zijn van de regeling. Deze fraudes moeten langs de gerechtelijke weg gesanctioneerd worden, waarbij het openbaar ministerie moet oordelen over de te vorderen straf ».

10.2. Le projet utilise à nouveau la notion de « fraude fiscale grave et organisée qui met en œuvre des mécanismes complexes ou qui use de procédés à dimension internationale » (ci-après également : fraude fiscale grave et organisée)¹⁵.

Plusieurs dispositions du projet de loi 'portant des dispositions urgentes en matière de lutte contre la fraude'¹⁶, sur l'avant-projet de laquelle le Conseil d'État a donné le 11 mars 2013 l'avis 52.854/1/2/3, visent à remplacer la notion de « fraude fiscale grave et organisée qui met en œuvre des mécanismes complexes ou qui use de procédés à dimension internationale » par celle de « fraude fiscale grave, organisée ou non » (ci-après également : fraude fiscale grave) dans un certain nombre de dispositions législatives. Les dispositions du chapitre 8 du projet de loi 'portant des dispositions fiscales et financières et des dispositions relatives au développement

¹⁵ Actuellement, on trouve par exemple cette formulation à l'article 28 de la loi du 11 janvier 1993 et à l'article 505 du Code pénal.

¹⁶ *Doc. parl.*, Chambre, n° 53-2763/001.

durable' sur l'avant-projet de laquelle le Conseil d'État a donné le 18 mars 2013 l'avis 52.866/2/3¹⁷, visent également à introduire la même notion dans les codes fiscaux, et ainsi à introduire le critère de la fraude fiscale grave comme motif d'aggravation de la peine.

Il convient tout d'abord d'observer que, dans un souci de clarté, il est recommandé d'utiliser une terminologie identique dans toutes les différentes lois et, si on vise une interprétation différente, de l'indiquer explicitement. Si l'intention est de recourir désormais à la notion de « fraude fiscale grave, organisée ou non » dans les différentes lois, la question se pose alors de savoir pourquoi tel n'est pas également le cas en l'occurrence.

Quelle que soit la terminologie finalement retenue, la sécurité juridique commande d'indiquer précisément sa portée. En ce qui concerne la notion de « fraude fiscale grave, organisée ou non », on peut à cet égard se reporter aux observations qui ont été formulées dans l'avis 52.854/1/2/3 du 11 mars 2013 à propos des articles X+6 et X+7 de l'avant-projet de la loi 'portant des dispositions urgentes en matière de lutte contre la fraude' :

« 2. 1. Reste à savoir si la modification envisagée peut se concilier avec le principe de légalité en matière pénale, que garantissent notamment les articles 12, alinéa 2, et 14 de la Constitution, 7, paragraphe 1, de la Convention européenne des droits de l'homme et 15, paragraphe 1, du Pacte international relatif aux droits civils et politiques. La Cour constitutionnelle définit la portée de ce principe de la manière suivante :

'B.7. En attribuant au pouvoir législatif la compétence de déterminer dans quels cas et sous quelle forme des poursuites pénales sont possibles, l'article 12, alinéa 2, de la Constitution garantit à tout citoyen qu'aucun comportement ne sera punissable qu'en vertu de règles adoptées par une assemblée délibérante, démocratiquement élue.

En outre, le principe de légalité en matière pénale procède de l'idée que la loi pénale doit être formulée en des termes qui permettent à chacun de savoir, au moment où il adopte un comportement, si celui-ci est ou non punissable. Il exige que le législateur indique, en des termes suffisamment précis, clairs et offrant la sécurité juridique, quels faits sont sanctionnés, afin, d'une part, que celui qui adopte un comportement puisse évaluer préalablement, de manière satisfaisante, quelle sera la conséquence pénale de ce comportement et afin, d'autre part, que ne soit pas laissé au juge un trop grand pouvoir d'appréciation.

Toutefois, le principe de légalité en matière pénale n'empêche pas que la loi attribue un pouvoir d'appréciation au juge. Il faut en effet tenir compte du caractère de généralité des lois, de la diversité des situations auxquelles elles s'appliquent et de l'évolution des comportements qu'elles répriment.

La condition qu'une infraction doit être clairement définie par la loi se trouve remplie lorsque le justiciable peut savoir, à partir du libellé de la disposition pertinente et, au besoin, à l'aide de son interprétation par les juridictions, quels actes et omissions engagent sa responsabilité pénale.

Ce n'est qu'en examinant une disposition pénale spécifique qu'il est possible, en tenant compte des éléments propres aux infractions qu'elle entend

¹⁷ *Doc. parl.*, Chambre, n° 53-2756/001.

réprimer, de déterminer si les termes généraux utilisés par le législateur sont à ce point vagues qu'ils méconnaîtraient le principe de légalité en matière pénale' ¹⁸.

La jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme se fonde sur la même approche. C'est ainsi que, faisant référence à la jurisprudence antérieure, l'arrêt *Soros c. France*, juge ce qui suit :

'50. La Cour renvoie principalement aux affaires *C.R. c. Royaume-Uni* (22 novembre 1995, §§ 35 à 44, série A n° 335-C), *S.W. c. Royaume-Uni*, (22 novembre 1995, §§ 37 à 47, série A n° 335-B), *Cantoni c. France* (15 novembre 1996, §§ 29 à 32, *Recueil des arrêts et décisions* 1996-V), *Achour c. France* ([GC], n° 67335/01, § 42, CEDH 2006-IV) et *K.-H.W. c. Allemagne* ([GC], n° 37201/97, §§ 44 et 45, CEDH 2001 II).

51. Elle a déjà constaté qu'en raison même du principe de généralité des lois, le libellé de celles-ci ne peut présenter une précision absolue. L'une des techniques types de réglementation consiste à recourir à des catégories générales plutôt qu'à des listes exhaustives. Aussi de nombreuses lois se servent-elles par la force des choses de formules plus ou moins floues, afin d'éviter une rigidité excessive et de pouvoir s'adapter aux changements de situation. L'interprétation et l'application de pareils textes dépendent de la pratique (voir, parmi d'autres, *Kokkinakis c. Grèce*, 25 mai 1993, § 40, série A n° 260 A).

52. L'utilisation de la technique législative des catégories laisse souvent des zones d'ombre aux frontières de la définition. À eux seuls, ces doutes à propos de cas limites ne suffisent pas à rendre une disposition incompatible avec l'article 7, pour autant que celle-ci se révèle suffisamment claire dans la grande majorité des cas. La fonction de décision confiée aux juridictions sert précisément à dissiper les doutes qui pourraient subsister quant à l'interprétation des normes, en tenant compte des évolutions de la pratique quotidienne (voir, *mutatis mutandis*, *Cantoni*, précité, § 32).

53. La Cour rappelle enfin que la portée de la notion de prévisibilité dépend dans une large mesure du contenu du texte dont il s'agit, du domaine qu'il couvre ainsi que du nombre et de la qualité de ses destinataires (voir, *mutatis mutandis*, *Groppera Radio AG et autres c. Suisse*, 28 mars 1990, § 68, série A n° 173). La prévisibilité de la loi ne s'oppose pas à ce que la personne concernée soit amenée à recourir à des conseils éclairés pour évaluer, à un degré raisonnable dans les circonstances de la cause, les conséquences pouvant résulter d'un acte déterminé (voir, parmi d'autres, *Tolstoy Miloslavsky c. Royaume-Uni*, 13 juillet 1995, § 37, série A n° 316-B). Il en va spécialement ainsi des professionnels, habitués à devoir faire preuve d'une grande prudence dans l'exercice de leur métier. Aussi peut-on

¹⁸ Note 3 de l'avis cité : C.C., 6 décembre 2012, n° 145/2012, B.7. Voir également notamment : C.C., 16 septembre 2010, n° 99/2010, B.7.2 et C.C., 16 décembre 2010, n° 140/2010, B.4, et en ce qui concerne les sanctions administratives qui ont un caractère pénal, C.C., 23 janvier 2008, n° 10/2008, B.12.1 à B.12.5; Cass. 29 novembre 2011, n° P.10.1766.N, concl. av.-gen. TIMPERMAN. Sur l'état actuel du principe de légalité en matière pénale, voir J. ROZIE, « Beklaagde alwetend. Over het criterium van de redelijke voorzienbaarheid als maatstaf van het *lex certa*-principe in strafzaken », RW 2012-13, 802-817. Voir également, en ce qui concerne la jurisprudence antérieure, A. DE NAUW, « Nieuwe wendingen inzake het *lex certa* beginsel » in F. VERBRUGGEN e.a., *Strafrecht als roeping. Liber Amicorum Lieven Dupont*, Louvain, 2005, 757-773 ; A. JACOBS, « Le principe de légalité en matière pénale au regard de la jurisprudence de la Cour d'Arbitrage » in F. VERBRUGGEN e.a., o.c., 821-845.

attendre d'eux qu'ils mettent un soin particulier à évaluer les risques qu'il comporte' ¹⁹.

Notamment dans l'arrêt *S.W. c. Royaume-Uni*, la Cour européenne des droits de l'homme a encore précisé ce qui suit :

‘Aussi clair que le libellé d'une disposition légale puisse être, dans quelque système juridique que ce soit, y compris le droit pénal, il existe immanquablement un élément d'interprétation judiciaire. Il faudra toujours élucider les points douteux et s'adapter aux changements de situation. D'ailleurs, il est solidement établi dans la tradition juridique du Royaume-Uni comme des autres États parties à la Convention que la jurisprudence, en tant que source du droit, contribue nécessairement à l'évolution progressive du droit pénal. On ne saurait interpréter l'article 7 (art. 7) de la Convention comme proscrivant la clarification graduelle des règles de la responsabilité pénale par l'interprétation judiciaire d'une affaire à l'autre, à condition que le résultat soit cohérent avec la substance de l'infraction et raisonnablement prévisible' ²⁰.

2.2. En l'espèce, l'article X+6 soulève la question de la légalité de la peine et l'article X+7 celle de la légalité de l'incrimination.

La possibilité de faire dépendre la peine infligée ou l'incrimination de la gravité d'un comportement introduit un élément d'imprévisibilité dans la législation pénale ²¹. Compte tenu de la jurisprudence précitée de la Cour constitutionnelle et de la Cour européenne des droits de l'homme, ainsi que des précisions qu'apporte l'exposé des motifs, on ne peut toutefois soutenir purement et simplement que la modification envisagée viole le principe de légalité en matière pénale. Certes, dans l'arrêt 136/2004, la Cour constitutionnelle a jugé que la qualification d'une infraction comme une ‘violation grave des règles urbanistiques essentielles en matière d'affectation qui résultent du plan d'exécution spatial ou du plan d'aménagement’ se heurte au principe de légalité en matière pénale ²², mais la Cour constitutionnelle a entre-temps assoupli sa jurisprudence ²³; l'arrêt 125/2005 en matière d'infractions terroristes a ainsi jugé que l'utilisation des termes ‘gravement’, ‘massives’ et ‘considérables’ n'était pas contraire au principe de légalité en matière pénale ²⁴.

Néanmoins, il serait plus conforme à ce principe d'inscrire dans le Code pénal même des critères permettant de déterminer si les faits commis peuvent être regardés comme une ‘fraude fiscale grave’ ».

¹⁹ Note 4 de l'avis cité : Cour eur. D.H., 6 octobre 2011, *Soros c. France*; voir aussi la jurisprudence de la Cour, synthétisée dans Cour eur. D.H., 10 juillet 2012, *Del Rio Prada c. Espagne*, §§ 46 et 47. Cette dernière affaire a entre-temps été soumise à la Grande Chambre.

²⁰ Note 5 de l'avis cité : Cour eur. D.H., 22 novembre 1995, *S.W. c. Royaume-Uni*, § 36.

²¹ Note 6 de l'avis cité : Cette affirmation doit cependant être tempérée en ce qui concerne l'article 43quater, § 1^{er}, c), du Code pénal, dès lors que l'applicabilité de cette disposition dépend encore d'autres conditions, plus précisément définies, même si ici aussi un élément d'incertitude subsiste malgré tout.

²² Note 7 de l'avis cité : C.C., 22 juillet 2004, n° 136/2004, B.7.4 et B.7.5. Il ressort clairement de ces considérants que la notion de « grave » a également été jugée problématique au regard du principe de légalité en matière pénale.

²³ Note 8 de l'avis cité : Voir E. CLAES, « Het strafrechtelijk legaliteitsbeginsel en de rechtspraak van het Arbitragehof. Erosie van legaliteit? », *TBP*, 2006, (451), 453-454; R. MEEUS, « De arresten nrs. 36/2008 en 82/2008 van het Grondwettelijk Hof: het moeilijke onderscheid tussen de grondwettige en ongrondwettige open textuur van strafrechtelijk gesanctioneerde milieuzorgplichtbepalingen », *TMR* 2008, (454), 466-471.

²⁴ Note 9 de l'avis cité : C.C., 13 juillet 2005, n° 125/2005, B.7.2.

Il faudra pouvoir justifier la distinction que le projet fait sur la base de la notion de « fraude fiscale grave et organisée qui met en œuvre des mécanismes complexes ou qui use de procédés à dimension internationale ». C'est surtout la confusion inhérente à la notion, avec toutes les conséquences qui en découlent pour la qualification exacte d'une déclaration éventuelle, qui fait naître des doutes en ce qui concerne l'effectivité de la mesure visée. Étant donné qu'une déclaration incorrecte ne produit pas les effets visés (voir notamment l'article 122/1, § 3, alinéa 1^{er}, dernière phrase, en projet, de la loi-programme du 27 décembre 2005), tandis que les sommes versées restent cependant acquises au Trésor (voir notamment l'article 124, alinéa 5, en projet), tout doute ou incertitude à propos de la qualification exacte d'une déclaration dissuadera fortement de participer à la régularisation prévue.

Il y a lieu d'y remédier en faisant la clarté sur la signification exacte de cette notion.

10.3. L'amende en cas de régularisation de revenus non prescrits dans le cadre de la fraude fiscale grave et organisée est de cinq points plus élevée qu'en cas de fraude ordinaire (voir respectivement les articles 122/1, § 2, et 122, § 1^{er}, en projet, de la loi-programme du 27 décembre 2005), tandis que l'amende en cas de régularisation de capitaux fiscalement prescrits s'élève uniformément à 35 points, qu'il s'agisse d'une fraude ordinaire ou d'une fraude fiscale grave et organisée (voir l'article 122/1, § 1^{er}, en projet).

Les règles constitutionnelles de l'égalité et de la non-discrimination s'opposent à ce que soient traitées de manière identique, sans qu'apparaisse une justification raisonnable, des catégories de personnes se trouvant dans des situations qui, au regard d'une mesure, sont essentiellement différentes²⁵. Il a dès lors été demandé au délégué pourquoi il n'est pas prévu un tarif différent en cas de régularisation de capitaux fiscalement prescrits, selon qu'ils proviennent d'une fraude fiscale ordinaire ou d'une fraude fiscale grave et organisée. Le délégué a justifié cette égalité de traitement de la manière suivante :

« De regularisatie van fiscaal verjaarde kapitalen is slechts relevant in het kader van de witwasproblematiek. Ook als de fraude fiscaal reeds verjaard is, blijft het witwasprobleem bestaan. Een strafrechtelijke sanctionering bestaat in dergelijke situaties uit een bestraffing voor het witwasmisdrijf en een verbeurdverklaring van de witgewassen illegale inkomsten.

Zoals onder punt 8 reeds aangegeven maakt de witwaswetgeving voor de pleger van de fraude geen onderscheid tussen inkomsten afkomstig van 'gewone' fiscale fraude of 'ernstige en georganiseerde' fiscale fraude, al deze inkomsten worden als 'illegaal' beschouwd.

De in de regularisatiewet voorziene 'sanctionering' voor fiscaal verjaarde kapitalen dient dus enkel in het kader van de witwasproblematiek bekeken, waarbij het tarief van 35% enerzijds een sanctionering inhoudt voor het witwasmisdrijf, waarvoor bij een correcte regularisatie op basis van art 127 een vrijstelling van strafvervolgning bekomen wordt, en anderzijds een teruggave aan de benadeelde overheid van het illegale vermogen dat forfaitair geraamd wordt.

Het witwasmisdrijf kan strafrechtelijk bestraft worden met een straf van vijftien dagen tot 5 jaar en een geldboete van 26 tot 100.000 euro. Het betreft een zelfstandig

²⁵ Voir par exemple C.C., 9 février 2005, n° 29/2005, B.9.

misdrijf waarbij de bestraffing niet afhankelijk is van de ernst van het misdrijf dat de illegale inkomsten genereerde. Het zou dan ook niet logisch zijn in de regularisatie de sanctie voor het witwassen wel te laten afhangen van de ernst van het misdrijf dat de illegale inkomsten genereerde.

Voor wat de niet-verjaarde fiscale inkomsten betreft wordt wel een verschillend tarief toegepast naargelang de ernst van de feiten, gezien het tarief zowel een sanctionering van de fiscale inbreuken inhoudt als voor de witwasmisdrijven. Art 449-450 WIB (BTW, ...) laten een bestraffing toe met een gevangenisstraf van 8 dagen tot 2 jaar (of 5 jaar bij gebruik van valse stukken) en een geldboete van 250 tot 500.000 euro (checken), naargelang de ernst van de fiscale inbreuk ».

Le motif que pour l'auteur de la fraude, la législation antiblanchiment n'opère pas de distinction entre des revenus provenant de la fraude fiscale ordinaire ou issus d'une fraude fiscale grave et organisée, tous ces revenus devant donc être considérés comme illicites, ne convainc pas. Tant la loi du 11 janvier 1993 relative à l'approche préventive, que l'article 505, alinéa 3, du Code pénal et, après adoption des projets de loi 'portant des dispositions urgentes en matière de lutte contre la fraude' et 'portant des dispositions fiscales et financières et des dispositions relatives au développement durable', que le droit pénal fiscal ordinaire et d'autres dispositions législatives, font une distinction entre la fraude fiscale grave et la fraude fiscale ordinaire. Par conséquent, le taux de prélèvement uniforme de 35 points devra pouvoir être mieux justifié.

EXAMEN DU TEXTE

Observation préliminaire

11. Le Conseil d'État constate qu'il y a des contradictions entre le texte du projet et l'exposé des motifs²⁶. Il semble que le texte du projet ait subi des adaptations, et que les auteurs du projet ont omis d'adapter systématiquement l'exposé des motifs en conséquence.

Il va sans dire que le texte et l'exposé des motifs doivent être mis en concordance.

TITRE 1 - FINANCES

Article A.1

12. Dès lors que ce n'est pas le terme 'mandataires' (au pluriel) qui figure dans le texte du titre VII, chapitre VI, de la loi-programme du 27 décembre 2005, mais le terme 'mandataire' (au singulier), mieux vaut écrire dans la disposition en projet de l'article A.1, 3°, : « ... par 'mandataire': une personne et une entreprise ...».

13. Même après la modification envisagée, le texte du titre VII, chapitre VI, de la loi-programme du 27 décembre 2005 ne fait pas état de la notion de « revenus fiscalement

²⁶ L'exposé des motifs fait ainsi état de phases et de modules (« première phase (Module I) » ; « deuxième phase (Module II) »), alors qu'il n'y a rien à ce sujet dans le texte du projet.

prescrits ». On n'aperçoit dès lors pas l'utilité d'en prévoir une définition à l'article 121, 9°, en projet, de la loi-programme précitée (article A.1, 5°).

Au demeurant, il peut être déduit d'une précision apportée par le délégué que la logique du projet s'oppose à ce qu'il soit question de revenus fiscalement prescrits :

« Het ontwerp voorziet een definitie voor fiscaal verjaarde kapitalen. Dit zijn inkomsten waarvoor op het moment van de aangifte er geen heffingsbevoegdheid meer bestaat. Op dat moment wijzigt het 'inkomen' in een 'fiscaal verjaard kapitaal' ».

À propos de la définition de « revenus fiscalement prescrits », le délégué a encore déclaré ce qui suit :

« De definitie bepaalt welke inkomsten als fiscaal verjaard worden beschouwd. *A contrario* wordt door deze definitie verduidelijkt welke inkomsten niet als fiscaal verjaarde inkomsten worden beschouwd voor de toepassing van dit ontwerp ».

Afin d'écarter toute confusion, il y a lieu d'omettre la définition de « revenus fiscalement prescrits ». Inversement, on peut éventuellement définir ce qu'il y a lieu d'entendre par revenus fiscalement non prescrits.

14. Lorsque le projet traite de revenus qui sont fiscalement prescrits, il fait état de « capitaux ».

Il a été demandé au délégué s'il est envisagé que le capital qui a été « contaminé » par l'absence de déclaration, entre intégralement en ligne de compte et soit soumis au prélèvement forfaitaire de 35 %. La question a en outre été posée de savoir à quel moment l'importance du capital sera mesurée. Le délégué a répondu ce qui suit :

« Het ontwerp voorziet [in] een definitie voor fiscaal verjaarde kapitalen. Dit zijn inkomsten waarvoor op het moment van de aangifte er geen heffingsbevoegdheid meer bestaat. Op dat moment wijzigt het 'inkomen' in een 'fiscaal verjaard kapitaal'. Indien de aangever zo een kapitaal wenst te regulariseren zal dit zijn met het oog op de toepassing van artikel 127 van het ontwerp.

Het is aan de aangever om te oordelen welk deel van het kapitaal afkomstig is van niet aangegeven inkomsten waarvoor geen heffingsbevoegdheid meer bestaat.

Het gaat dus inderdaad om de kapitalen en het moment is de indiening van de regularisatie-aangifte ».

15. L'article 121, 8°, en projet de la loi-programme du 27 décembre 2005 (article A.1, 4°, du projet) définit le terme de « capitaux » (fiscalement prescrits) comme des « sommes, valeurs, capitaux », alors que l'article 121, 2° et 3°, de la même loi définit le terme « revenus » comme des « sommes, valeurs et revenus ». À la question de savoir s'il n'y a pas là une source d'insécurité juridique, et s'il ne vaudrait pas mieux supprimer chaque fois les mots « sommes, valeurs » des définitions, le délégué a répondu ce qui suit :

« De gemaakte vragen dienen positief beantwoord te worden. Er wordt dus voorgesteld om de woorden 'sommen' en 'waarden' te schrappen in de definitie van het ontworpen artikel 121, 8° van de Programmawet ».

16. L'article 121, 8°, en projet, de la loi-programme du 27 décembre 2005 ne doit pas viser l'article 217 du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, qui n'existe d'ailleurs pas, mais plutôt les articles 217¹ et 217² de ce Code.

Les mêmes observations valent également en ce qui concerne l'article 121, 9°, en projet, de la loi-programme du 27 décembre 2005 (article A.1, 5°, du projet), mais seulement dans la mesure où la définition de « revenus fiscalement prescrits » n'est pas omise du projet, cela va de soi.

17. Dès lors que l'article 121, 8°, en projet, de la loi-programme du 27 décembre 2005 fait référence à toute une série de délais d'imposition hétérogènes figurant dans différentes législations, la distinction entre capitaux fiscalement prescrits et capitaux fiscalement non prescrits qui doit en résulter est extrêmement complexe. Il s'agit de délais très divers variant de 2 à 15 ans, susceptibles ou non d'être suspendus ou interrompus, et dont l'application dépend souvent d'éléments qui ne sont pas nécessairement connus du contribuable (par exemple échange d'informations avec des pays tiers) ou qui requièrent une appréciation spécifique (par exemple l'existence d'une intention frauduleuse ou d'un dessein de nuire).

À la question de savoir si l'intention est que pour la qualification de 'prescrits' ou 'non prescrit', il faut principalement se référer à l'appréciation du déclarant ou si, sur la base des éléments en sa possession, l'administration dispose du pouvoir de modifier la qualification mentionnée dans la déclaration (et dans l'affirmative, quelles sont les possibilités de recours contre une éventuelle requalification), le délégué a répondu ce qui suit :

« De aangever dient op basis van de gegevens in zijn of haar bezit de regularisatie-aangifte te doen en het contactpunt regularisatie dient daarop de regularisatie-procedure toe te passen. Daarbij heeft het contactpunt geen bevoegdheid tot herkwalificatie ».

18. On n'aperçoit pas pourquoi l'article 121, 8°, en projet, de la loi-programme du 27 décembre 2005 vise les articles 82 et 82bis du Code de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : C.T.V.A.), qui concernent la prescription de l'action en restitution de la taxe.

Article A.2

19. Consécutivement aux modifications que l'article A.2 du projet entend apporter à l'article 122 de la loi-programme du 27 décembre 2005 et plus précisément par l'insertion des termes « fiscalement non prescrits », les définitions inscrites à l'article 121, 2° à 4°, de la loi-programme (respectivement « autres revenus régularisés », « revenus professionnels régularisés » et « opérations T.V.A. régularisées »), ne figureront plus en tant que telles dans le texte français de l'article 122 de la loi-programme. Pour y remédier, il est suggéré, en ce qui concerne le texte français, de ne pas insérer les termes concernés, mais de compléter les définitions par les termes « et qui ne sont fiscalement pas prescrits ».

20. Les dispositions en projet mentionnent le « tarif normal d'imposition ». À la question de savoir si l'on vise ainsi les tarifs marginaux en vigueur qui s'appliquent sur la base du calcul effectif de l'impôt pour l'intéressé, le délégué a fourni l'explication suivante :

« Het 'normale belastingtarief' is het marginaal tarief indien dit voor de aangegeven inkomsten van toepassing is.

Voor het berekenen daarvan dient de aangever een copie van de belastingaanslag voor te leggen. In de huidige regularisatie wordt in het geval er nog geen aanslag is gevestigd, het dossier on hold gezet tot er een belastingaanslag is en het dossier dus volledig is ».

21. Une amende de 15 points constitue une majoration du taux d'imposition, à la fois dans le Code des impôts sur les revenus 1992, le C.T.V.A., le Code des droits de succession, etc.

La question de savoir si, dans la réglementation en projet, il s'agit d'une majoration du taux ou d'une amende calculée sur le revenu ou le capital à régulariser (un revenu mobilier de 100 euros par exemple est-il régularisé moyennant le paiement de $25\% \times 1,15 = 28,75$ euros ou de $25\% + 15\% = 40$ euros) a été posée au délégué.

Celui-ci a fourni les précisions suivantes en la matière :

« *Revenus mobiliers* :

A. Législation actuelle

Taux 15 % + amende de 10 points -> 15 % + 10 -> 25 %

Taux 25 % + amende de 10 points -> 25 % + 10 -> 35 %

B. Future législation (pour info)

Taux de 15 % + amende de 15 points -> 15 % + 15 -> 30 %

Taux de 25 % + amende de 15 points -> 25 % + 15 -> 40 %

Taux de 15 % + amende de 20 points -> 15 % + 20 -> 35 %

Taux de 25 % + amende de 20 points -> 25 % + 20 -> 45 %

Revenus immobiliers :

Actuellement, l'amende de 10 points est appliquée sur la différence des 2 RIG (soit RIG du calcul IPP "primitif" et RIG du calcul "supplétif")

Droits de succession :

Actuellement, le tarif relatif à chaque tranche d'imposition est augmentée d'une amende de 10 points. Donc, par exemple, en région de Bruxelles-Capitale, le tarif en ligne directe, entre époux et entre cohabitants pour une tranche d'imposition au-delà de 500.000 EUR = 30 % + amende de 10 points = 40 % ».

Article A.3

22. L'article 122/1, § 1^{er}, en projet, de la loi-programme du 27 décembre 2005 dispose que les capitaux fiscalement prescrits « sont soumis à un *prélèvement* à un taux de 35 points sur ce capital » (le texte français du projet n'est pas totalement conforme sur ce point au texte néerlandais du projet qui énonce : « onderworpen worden aan 35 percentpunten op het kapitaal »). La question se pose de savoir comment qualifier ce prélèvement.

À ce propos, le délégué a déclaré que

« het tarief van 35% enerzijds een sanctionering inhoudt voor het witwasmisdrijf, waarvoor bij een correcte regularisatie op basis van art 127 een vrijstelling van strafvervolgning bekomen wordt, en anderzijds een teruggave aan de benadeelde overheid van het illegale vermogen dat forfaitair geraamd wordt ».

Il résulte de l'article 124, alinéa 5, de la loi-programme du 27 décembre 2005, tel qu'il est modifié par l'article A.5, 3°, du projet, que le paiement du prélèvement doit s'opérer dans les 15 jours qui suivent la date d'envoi du courrier et ce paiement est « définitivement acquis au Trésor ».

À cet égard, le délégué a encore fourni les précisions suivantes :

« Het Contactpunt regularisatie heeft geen onderzoeksbevoegdheid. De berekening van het verschuldigd bedrag wordt dus gedaan op basis van de regularisatie-aangifte die op haar beurt gedaan wordt door de aangever op basis van de gegevens die alleen in zijn of haar bezit zijn. Dit ontwerp voorziet ook dat een fraudeschema en andere bijkomende inlichtingen dient toegevoegd te worden bij de aangifte.

Hierdoor wordt een verkeerde berekening die niet aan de belastingplichtige te wijten is weinig realistisch. Bovendien draagt de aangever de verantwoordelijkheid, als gevolg van het ontbreken van een onderzoeksbevoegdheid door de bevoegde dienst, wat betreft de toepassing van de juiste bepalingen in dit ontwerp en het daaruit volgend te betalen bedrag ».

En déclarant le prélèvement immédiatement et définitivement acquis et en ne prévoyant aucune voie de recours, même une erreur matérielle (par exemple verser un montant trop élevé, ce qui est normalement considéré comme un paiement indu), une erreur ou une erreur de calcul paraît ne plus pouvoir être corrigée. Il conviendrait d'y remédier.

23. Le délégué a précisé ce qu'il y a lieu d'entendre par « [l]es capitaux fiscalement prescrit[s] sous la forme d'une assurance-vie » à l'article 122/1, § 1^{er}, alinéa 2, en projet, de la loi-programme du 27 décembre 2005, de la façon suivante :

« Een kapitaal dat gegarandeerd wordt door een levensverzekering en dat opgebouwd is door niet aangegeven inkomsten waarvoor geen heffingsbevoegdheid meer bestaat. Men dient dus terug te gaan naar de oorsprong van de premies die het 'verzekerd' kapitaal opbouwen om na te gaan of deze al dan niet een fiscaal verjaard kapitaal volgens dit ontwerp vormen ».

24. À l'article 122/1, § 2, c), en projet, de la loi-programme du 27 décembre 2005, il convient d'ajouter le terme « régularisées » après les termes « d'opérations TVA ».

Article A.4

25. L'exposé des motifs énonce que la mesure de régularisation revêt un caractère unique et que la déclaration-régularisation ne peut donc donner lieu qu'une seule fois à l'application de la mesure. Toutefois, il ajoute dans la même foulée que la procédure de régularisation est à nouveau ouverte à tout le monde, « y compris ceux qui ont déjà introduit,

avant l'entrée en vigueur des présentes modifications, une déclaration-régularisation auprès du Point de contact-régularisations ».

À la question de savoir à quel endroit du texte du projet se dégage cette nouvelle possibilité de régularisation, le délégué a répondu ce qui suit :

« Door het artikel A-4, 3° van het ontwerp wordt het nieuwe artikel art. 123, 3°: 'Noch de regularisatie-aangifte, noch de betaling van de heffingen, noch het regularisatie-attest bedoeld in de huidige wet, hebben uitwerking: (...)

3° indien ten behoeve van dezelfde aangever of BTW-plichtige reeds een regularisatie-aangifte werd ingediend tussen 2 juli en 31 december 2013.'

Aangezien deze bepaling in werking zal treden vanaf 2 juli 2013 en de vorige bepaling vervangt, betekent dit dat het mogelijk wordt om toch nog een nieuwe regularisatie-aangifte te doen in de gewijzigde procedure, ook al is in het verleden reeds een aanvraag gedaan ».

De toute évidence, le caractère unique de la possibilité de régularisation doit donc être compris comme une seule fois entre le 2 juillet et le 31 décembre 2013.

Dans son arrêt n° 72/2005, la Cour constitutionnelle a jugé que la régularisation de situations ou de comportements illégaux ne peut raisonnablement se justifier que si elle a un caractère unique, et la Cour a expressément tenu compte de l'unicité de la mesure en matière de 'déclaration libératoire unique' (loi du 31 décembre 2003) pour juger qu'il n'apparaissait pas que le législateur ait pris une mesure manifestement injustifiée à la lumière du principe constitutionnel d'égalité et de non-discrimination²⁷⁻²⁸.

Si l'article 123, 3°, actuellement en vigueur, de la loi-programme du 27 décembre 2005 exclut la régularisation « si une déclaration-régularisation a déjà été introduite en faveur du même déclarant ou assujetti à la TVA », cette exclusion est toutefois abrogée dans la disposition en projet dans la mesure où la déclaration-régularisation est antérieure au 2 juillet 2013. Sur ce point, le régime en projet ne semble pas conforme aux conditions, fixées par la Cour constitutionnelle, pour procéder à une opération de régularisation.

Article A.5

26. L'article A.5 du projet apporte un certain nombre de modifications à l'article 124 de la loi-programme du 27 décembre 2005.

²⁷ C.C., 20 avril 2005, n° 72/2005, B.26 et B.27. L'arrêt mentionne que le caractère unique de la mesure a été souligné à plusieurs reprises au cours des travaux préparatoires de la loi du 31 décembre 2003 et fait notamment référence à cet égard à la déclaration suivante du député Massin : « (...) qu'il convient également d'affirmer sans ambiguïté que le projet à l'examen visant à octroyer 'l'amnistie fiscale' ne peut se renouveler ». (*Doc. parl.*, Chambre, 2003-2004, n° 51-0353/005, 84).

²⁸ Voir également C.C., 26 avril 2007, nr.° 68/2007, B.13 à B.15. Dans cet arrêt, la Cour a relevé que le régime de régularisation fiscale, inséré dans la loi-programme du 27 décembre 2005, diffère de la déclaration libératoire unique, aussi bien sur le plan de son champ d'application que sur le plan des revenus à déclarer et du taux d'imposition. Pour autant qu'un régime de régularisation ait un autre objet, il n'est pas porté atteinte à l'exigence d'unicité.

L'une de ces modifications concerne l'obligation de joindre à la déclaration-régularisation une « explication succincte sur le schéma de fraude ». Selon l'exposé des motifs, le but de cette explication n'est pas d'obliger le contribuable à s'incriminer personnellement, mais bien de « légitimer le choix du module I »²⁹.

Invité à fournir une explication à ce sujet, le délégué a fait savoir que l'alinéa en question de l'exposé des motifs doit être supprimé, dès lors qu'il n'est pas conforme au texte définitif du projet.

À la question de savoir si, compte tenu de ce qui précède, le schéma de fraude ne doit pas être remplacé par un simple exposé des éléments de fait, sans reconnaissance de faute, le délégué a répondu :

« Het fraudeschema dient het door de aangever toegepaste artikel van dit voorontwerp te onderbouwen. Daarom is het een onderdeel van de regularisatie-aangifte ».

TITRE 2 - JUSTICE

Article A.7

27. L'article A.7 du projet a pour objet de modifier l'article 127 de la loi-programme du 27 décembre 2005 sur certains points.

À propos de l'article A.7, 2°, du projet, qui vise à insérer un deuxième paragraphe, nouveau, dans l'article 127, le délégué a encore apporté les précisions complémentaires suivantes :

« De nieuwe tweede paragraaf van artikel 127 beoogt de fiscale regularisatie van de daders van de daarin opgesomde misdrijven mogelijk te maken.

Met de bewoordingen 'personen andere dan mededaders en medeplichtigen' wordt aangeduid dat enkel de 'daders' onder de toepassing van artikel 127, § 2 vallen. De strafuitsluitende verschoningsgrond is m.a.w. niet van toepassing op 'mededaders en medeplichtigen' die geen aangifte hebben ingediend ».

La définition de « personnes autres que les co-auteurs et complices » est relativement complexe et peut prêter à confusion. Il serait préférable d'ajouter un alinéa distinct, qui dispose que la cause d'excuse absolutoire ne s'applique pas aux co-auteurs et complices qui n'ont pas introduit de déclaration.

28. L'énumération des « infractions dites accessoires » dans l'exposé des motifs diffère des infractions mentionnées dans le texte de l'article 127, § 2, en projet, de la loi-programme du 27 décembre 2005.

²⁹ Ainsi qu'il a déjà été observé, le texte même du projet ne fait pas mention d'une division en modules. Cette division est évoquée uniquement dans l'exposé des motifs.

Selon le délégué, le texte légal contient l'énumération correcte. Il conviendra dès lors d'adapter l'exposé des motifs sur ce point.

TITRE 3 – TEXTE CTIF

Intitulé

29. Il est recommandé de prévoir un intitulé plus approprié pour le titre 3 du projet.

Article D.1

30. À la question de savoir pourquoi le nouvel alinéa en projet de l'article 33 de la loi du 11 janvier 1993 fait référence aux articles 23 à 28 de la même loi, le délégué a donné la réponse suivante :

« De artikelen 23 tot 28 van de wet van 11 januari 1993 betreffen de meldingsplicht van de ondernemingen of personen beoogd door de wet. De verwijzing naar die artikelen dient dus niet opgenomen te worden in het ontworpen artikel D1. Daarentegen dient wel artikel 22, § 2 van de wet van 11 januari 1993 opgenomen te worden zodat verwezen wordt naar de algemene bevoegdheid van de CFI ».

31. Dans le nouvel alinéa en projet de l'article 33 de la loi du 11 janvier 1993, on visera, du reste, l'article 35, § 2, alinéas 6 et 7 (et non : « 6° et 7° »).

TITRE 4 – STATUT SOCIAL DES INDÉPENDANTS

Article 127bis, en projet

32. À l'article 127bis, § 1^{er}, alinéas 2 et 3, en projet, de la loi-programme du 27 décembre 2005, les termes « comme fixé à » doivent être remplacés par le terme « conformément à ».

33. Afin d'éviter toute confusion éventuelle avec la régularisation de cotisations sociales visée dans le projet, il est recommandé d'énoncer, à l'article 127bis, § 1^{er}, alinéa 3, en projet, qu'il s'agit des cotisations de régularisation « visées à l'article 16, § 2, alinéa 2, de l'arrêté royal n° 38 précité ».

Article 127ter, en projet

34. L'exposé des motifs énonce que le paiement du prélèvement social complémentaire doit être effectué avant la régularisation fiscale. Toutefois, cette condition ne s'avère pas compatible avec le texte de l'article 127ter, en projet. Il semble dès lors que l'exposé doive être adapté sur ce point.

35. À l'article 127*ter*, alinéa 1^{er}, en projet, il est question du « montant du versement complémentaire à opérer ». Selon le délégué, on entend par là « het bedrag van de aanvullende sociale heffing ». Par souci de clarté, il convient de le mentionner dans la disposition en projet.

En outre, dans le même alinéa du texte néerlandais, on écrira « verschuldigde, niet verjaarde sociale bijdragen ».

36. Il découle de l'article 127*ter*, alinéa 3, en projet, que le paiement du prélèvement doit s'opérer dans les 15 jours qui suivent la date d'envoi du courrier qui y est visé, et que ce paiement « est définitivement acquis au Trésor ».

En ce qui concerne ce point, on peut se reporter à l'observation 22 formulée à propos de l'article A.3 du projet.

37. La question se pose de savoir si, par analogie avec l'article 127, § 3, en projet, de la loi-programme du 27 décembre 2005 (article A.7, 3^o, du projet), il ne faut pas non plus prévoir, pour les fonctionnaires mentionnés à l'article 127*ter*, alinéa 6, en projet, une exception à l'obligation d'information visée à l'article 29 du Code d'instruction criminelle. En outre, dans le texte français du même alinéa, on écrira : « (...) du déclarant sont tenus de garder, en dehors de l'exercice de leurs fonctions, le (...) ».

Article 127*quater*, en projet

38. Dans le texte néerlandais, on écrira à la fin de l'article 127*quater*, en projet, « lopende, specifieke onderzoeksdaten ».

Article 127*quinquies*, en projet

39. À l'article 127*quinquies*, en projet, mieux vaudrait préciser qu'il s'agit du « montant du » prélèvement dû en raison de la déclaration.

TITRE 5 – DISPOSITIONS PARTICULIÈRES ET ABROGATOIRES

Article B.1

40. Contrairement aux autres articles du projet, l'article B.1 est une disposition autonome, rédigée comme suit :

« Les montants prélevés conformément au Chapitre VI*bis* de la loi-programme du 27 décembre 2005 ne constituent pas des frais professionnels ».

Cette disposition n'indique pas dans quel cadre les montants concernés ne peuvent pas être considérés comme des frais professionnels. La meilleure façon d'y remédier est de rédiger cette disposition non pas sous la forme d'une disposition autonome, mais sous la forme d'une disposition complétant le régime légal (probablement le Code des impôts sur les revenus

1992) dans le cadre duquel cette règle doit s'appliquer. Si cette disposition devait néanmoins être maintenue sous la forme d'une disposition autonome dans la loi à adopter, il conviendrait de toute façon d'indiquer clairement dans quel cadre les montants ne sont pas à considérer comme des revenus professionnels (par exemple en ajoutant les termes « pour l'application du Code des impôts sur les revenus 1992 »).

TITRE 6 – ENTRÉE EN VIGUEUR

Article A.8

41. Il résulte de l'alinéa 1^{er} de l'article A.8 du projet que les nouvelles règles entrent en vigueur le 2 juillet 2013, à l'exception de l'abrogation de l'article 124, alinéa 2, de la loi-programme du 27 décembre 2005 (article B.2 du projet). Il ressort de l'alinéa 2 du même article que l'ancien régime reste d'application pour les déclarations-régularisation introduites avant le 2 juillet 2013³⁰.

Dès lors qu'un quatrième tiret est ajouté à l'article 122, § 1^{er}, de la loi-programme du 27 décembre 2005 (voir l'article A.2, 2°, du projet), alors qu'aucune modification n'est apportée au texte du troisième tiret (« lorsque la déclaration-régularisation est introduite à partir du 1^{er} janvier 2007 »), deux tarifs d'amendes seraient, à proprement parler, d'application à partir du 2 juillet 2013 pour les demandes effectuées à partir de cette dernière date.

En outre, il semble résulter de l'article 122, § 1^{er}, de la loi-programme du 27 décembre 2005, telle que cette disposition est modifiée, que l'ancien régime peut continuer à s'appliquer après le 31 décembre 2013.

En ce qui concerne ce dernier point, le délégué a fait savoir que telle n'est pas l'intention. À la question de savoir quelles dispositions doivent indiquer que la possibilité de régularisation n'existera plus après le 31 décembre 2013, le délégué a répondu ce qui suit :

« Door de combinatie van de artikelen B-2 en A-8, 1^{ste} lid, kan er geen aangifte meer worden gedaan en dus is de facto de mogelijkheid tot regulariseren beëindigd. De andere bepalingen zijn nog nodig voor de verdere afhandeling van alle dossiers die tot 31-12-2013 zijn ingediend ».

Il est toutefois recommandé de le préciser davantage dans le projet, en insérant une disposition explicite en ce sens dans le titre VII, chapitre VI, de la loi-programme du 27 décembre 2005.

Par ailleurs, le délégué a déclaré ce qui suit :

« Het ontwerp heeft tot doel om de bestaande procedure te wijzigen en te vervangen door de regularisatie-procedure waarbij de twee systemen (module 1 en 2) vanaf 2-7-2013 tot en met 31-12-2013 naast elkaar bestaan. Daarna zal er geen regularisatie-aangifte meer mogelijk zijn.

³⁰ Toutefois, selon le commentaire de l'article A.2 du projet, la législation actuelle sur la régularisation fiscale reste applicable pour toutes les déclarations-régularisation introduites « jusqu'au 30 juin 2013 », alors que le nouveau régime sera d'application pour celles qui seront introduites à dater du 2 juillet 2013.

Rekening houdend met uw opmerking (...), wordt voorgesteld om het artikel 122, §1 gecoördineerd als volgt te wijzigen:

§ 1. De geregulariseerde fiscaal niet verjaarde overige inkomsten vermeld onder artikel 121, 2°, die het voorwerp uitmaken van een regularisatie-aangifte conform de bepalingen van dit hoofdstuk worden onderworpen aan :

- hun normale belastingtarief indien de regularisatie-aangifte ten laatste op 30 juni 2006 wordt ingediend;

- hun normale belastingtarief verhoogd met een boete van 5 percentpunten, indien de regularisatie-aangifte vanaf 1 juli 2006 en ten laatste op 31 december 2006 wordt ingediend;

- hun normale belastingtarief verhoogd met een boete van 10 percentpunten, indien de regularisatie-aangifte vanaf 1 januari 2007 *en ten laatste op 1 juli 2013* wordt ingediend;

- hun normale belastingtarief verhoogd met een boete van 15 percentpunten, *indien de regularisatie-aangifte vanaf 2 juli 2013 en ten laatste op 31 december 2013 wordt ingediend en voor zover artikel 122/1 niet van toepassing is* ».

On peut ce rallier à ce point de vue.

OBSERVATIONS FINALES DE LÉGISTIQUE

42. Le projet doit encore être examiné en profondeur sur le plan de la rédaction et de la légistique.

À titre purement indicatif, on peut relever les manquements suivants.

42.1. Les articles du projet doivent recevoir une numérotation continue, à commencer par l'article 1^{er} (et non : « Art. A.1 »).

42.2. Les articles en projet sous l'article SSTI 1 de la loi-programme du 27 décembre 2005 doivent être numérotés en « .../1 », « .../2 », etc.

42.3. Dès lors que les articles A.5 et B.2 du projet complètent, insèrent, modifient ou abrogent divers alinéas de l'article 124 de la loi-programme du 27 décembre 2005, il y aurait lieu par souci de clarté de remplacer directement l'ensemble de l'article 124 par la nouvelle version envisagée.

S'il n'est pas donné suite à cette suggestion, il y aura lieu d'indiquer chaque fois le numéro de l'alinéa concerné dans les versions actuelle et nouvelle de l'article³¹. Dans cette hypothèse, il conviendra également d'écrire, dans le texte néerlandais de l'article B.2, « wordt opgeheven » (et non : « is opgeheven »).

42.4. Dans le texte néerlandais de l'article A.5, 1°, on écrira « tweede lid » au lieu de « 2° lid ».

³¹ *Principes de technique législative. Guide de rédaction des textes législatifs et réglementaires*, Conseil d'État, 2008, n° 117, à consulter sur le site internet du Conseil d'État (www.raadvst-consetat.be).

42.5. L'article A.8, alinéa 1^{er}, du projet doit être rédigé comme suit :

« La présente loi entre en vigueur le 2 juillet 2013, à l'exception de l'article B.2 qui entre en vigueur le 1^{er} janvier 2014 ».

42.6. À l'article A.8, alinéa 2, du projet, on remplacera les termes « non modifiées par la présente loi » par les termes « telle qu'elle était rédigée avant sa modification par la présente loi ».

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Bernadette VIGNERON

Jo BAERT

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Greet VERBERCKMOES

Marnix VAN DAMME

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Marleen VERSCHRAEGHEN

Jo BAERT