



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 58.557/VR/1/3
van 7 december 2015

avis 58.557/VR/1/3
du 7 décembre 2015

over

sur

een voorontwerp van
programmawet – 'Titel 5,
Hoofdstuk 2 – Fiscale en
sociale regularisatie'

un avant-projet de
loi-programme – 'Titre 5,
Chapitre 2 – Régularisation
fiscale et sociale'

Op 25 november 2015 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Minister van Financiën verzocht binnen een termijn van vijf werkdagen, verlengd tot acht werkdagen,^(*) een advies te verstrekken over een voorontwerp van programmawet – ‘Titel 5, hoofdstuk 2 – Fiscale en sociale regularisatie’.

Titel 5, hoofdstuk 2 (afdelingen 1, 3, 4 en 5) van het voorontwerp is, wat de bevoegdheid betreft, door de verenigde kamers onderzocht op 1 december 2015. De verenigde kamers waren samengesteld uit Jo BAERT, kamervoorzitter, voorzitter, Pierre VANDERNOOT, kamervoorzitter, Jeroen VAN NIEUWENHOVE, Luc DETROUX, Wanda VOGEL en Koen MUYLLE, staatsraden, Yves DE CORDT en Bruno PEETERS, assessoren, en Anne-Catherine VAN GEERSDAELE en Greet VERBERCKMOES, griffiers.

Het verslag is uitgebracht door Patrick RONVAUX, eerste auditeur, en Jonas RIEMSLAGH, adjunct-auditeur.

Titel 5, hoofdstuk 2 (afdelingen 1, 3, 4 en 5), van het voorontwerp is voor het overige door de derde kamer onderzocht op 1 december 2015. De kamer was samengesteld uit Jo BAERT, kamervoorzitter, Jeroen VAN NIEUWENHOVE en Koen MUYLLE, staatsraden, Bruno PEETERS, assessor, en Greet VERBERCKMOES, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Jonas RIEMSLAGH, adjunct-auditeur.

Titel 5, hoofdstuk 2 (afdelingen 2, 3, 4 en 5) van het voorontwerp is door de eerste kamer onderzocht op 1 december 2015. De kamer was samengesteld uit Marnix VAN DAMME, kamervoorzitter, Wilfried VAN VAERENBERGH en Wouter PAS, staatsraden, en Greet VERBERCKMOES, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Wendy DEPESTER, auditeur.

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 7 december 2015.

*

^(*) Deze verlenging vloeit voort uit artikel 84, § 1, eerste lid, 3°, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973, waarin wordt bepaald dat de termijn van vijf werkdagen verlengd wordt tot acht werkdagen in het geval waarin het advies gegeven wordt door de verenigde kamers met toepassing van artikel 85bis.

Le 25 novembre 2015, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par le Ministre des Finances à communiquer un avis, dans un délai de cinq jours ouvrables, prorogé à huit jours ouvrables^(*), sur un avant-projet de loi-programme – 'Titre 5, Chapitre 2 – Régularisation fiscale et sociale'.

Titre 5, chapitre 2 (sections 1, 3, 4 et 5) de l'avant-projet a été examiné par les chambres réunies le 1^{er} décembre 2015 en ce qui concerne la question des compétences. Les chambres réunies étaient composées de Jo BAERT, président de chambre, président, Pierre VANDERNOOT, président de chambre, Jeroen VAN NIEUWENHOVE, Luc DETROUX, Wanda VOGEL et Koen MUYLLE, conseillers d'État, Yves DE CORDT et Bruno PEETERS, assesseurs, et Anne-Catherine VAN GEERSDAELE et Greet VERBERCKMOES, greffiers.

Le rapport a été présenté par Patrick RONVAUX, premier auditeur, et Jonas RIEMSLAGH, auditeur adjoint.

Titre 5, chapitre 2 (sections 1, 3, 4 et 5) de l'avant-projet a été examiné pour le reste par la troisième chambre le 1^{er} décembre 2015. La chambre était composée de Jo BAERT, président de chambre, Jeroen VAN NIEUWENHOVE et Koen MUYLLE, conseillers d'État, Bruno PEETERS, assesseur, et Greet VERBERCKMOES, greffier.

Le rapport a été présenté par Jonas RIEMSLAGH, auditeur adjoint.

Titre 5, chapitre 2 (sections 2, 3, 4 et 5) de l'avant-projet a été examiné par la première chambre le 1^{er} décembre 2015. La chambre était composée de Marnix VAN DAMME, président de chambre, Wilfried VAN VAERENBERGH et Wouter PAS, conseillers d'État, et Greet VERBERCKMOES, greffier.

Le rapport a été présenté par Wendy DEPESTER, auditeur.

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 7 décembre 2015.

*

^(*) Cette prorogation résulte de l'article 84, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 3^o, des lois sur le Conseil d'État, coordonnées le 12 janvier 1973, qui dispose que le délai de cinq jours ouvrables est prorogé à huit jours ouvrables dans le cas où l'avis est donné par les chambres réunies en application de l'article 85bis.

1. Volgens artikel 84, § 1, eerste lid, 3°, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973, moeten in de adviesaanvraag de redenen worden opgegeven tot staving van het spoedeisende karakter ervan.

In het onderhavige geval wordt het verzoek om spoedbehandeling gemotiveerd door de omstandigheid dat

“de fiscale en sociale regularisatie onderdeel uitmaakt van het voorontwerp van programmawet dat dringend moet ingediend worden bij de Kamer van Volksvertegenwoordigers. De voorliggende regeling dient in werking te treden op 1 januari 2016 gelet op het belangrijk budgettair aspect.”

*

2. Overeenkomstig artikel 84, § 3, eerste lid, van de wetten op de Raad van State, heeft de afdeling Wetgeving zich moeten beperken tot het onderzoek van de bevoegdheid van de steller van de handeling, van de rechtsgrond¹, alsmede van de vraag of aan de voorgeschreven vormvereisten is voldaan.

*

VOORAFGAANDE OPMERKINGEN

3. Het om advies voorgelegde voorontwerp van wet is een aangepaste versie van een onderdeel van het eerder om advies voorgelegde voorontwerp van programmawet, waarover de Raad van State, afdeling Wetgeving, op 28 oktober 2015 advies 58.321/1-2-3-4-VR heeft gegeven.² In dat advies kwam de Raad van State tot het besluit dat het betrokken onderdeel van de programmawet, zoals het was geconcipeerd, geen doorgang kon vinden wegens de ermee verbonden bevoegdheidsrechtelijke bezwaren. Daarom werd de voorgelegde tekst niet nader onderzocht.

4. De thans om advies voorgelegde tekst is op een aantal punten herwerkt om een oplossing te bieden voor de in het advies opgeworpen bevoegdheidsrechtelijke problemen. De aanpassingen die aan de tekst zijn aangebracht, zijn daar evenwel niet toe beperkt.

STREKKING VAN DE ONTWORPEN REGELING

5. De ontworpen regeling strekt ertoe een nieuwe fiscale regularisatieprocedure in te stellen die erop gericht is aangevers de mogelijkheid te bieden om hun fiscale toestand te

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

² *Parl.St.* Kamer, nr. 54-1479/001, 85.

regulariseren. Ze is – op enkele punten na –³ in belangrijke mate geïnspireerd op het vorige stelsel van regularisatie dat van toepassing was tot 31 december 2013.⁴

De ontworpen regeling is niet in de tijd beperkt, maar onder de nieuwe regeling mag per aangever slechts één keer geregulariseerd worden (artikel 82, 4°, van het ontwerp). Ze treedt in werking op 1 januari 2016 (artikel 96 van het ontwerp).

Er wordt een onderscheid gemaakt tussen de regularisatie van inkomsten (artikelen 78, 3°, en 79, § 1, van het ontwerp: ontdoken inkomstenbelastingen), sommen (artikelen 78, 4°, en 79, § 2, van het ontwerp: sommen en waarden die niet de aard hebben van inkomsten die normaal aan de inkomstenbelasting worden onderworpen, maar onder de toepassing van het Wetboek der Registratie-, Hypotheek- en Griffierechten – met uitsluiting van de gewestelijke belastingen – of het Wetboek diverse rechten en taksen vallen), btw-handelingen (artikelen 78, 5°, en 79, § 3, van het ontwerp: aan btw onderworpen handelingen waarvoor de btw is ontdoken) en fiscaal verjaarde kapitalen (artikelen 78, 9°, en 81 van het ontwerp). Onder “fiscaal verjaarde kapitalen” zijn te begrijpen “kapitalen ten aanzien waarvan de fiscale administratie ingevolge het verstrijken van de termijnen, naargelang het geval, bedoeld in de artikelen 354 of 358, § 1, 1°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 of de artikelen 81, 81bis, of 83 van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde of de artikelen 214, 216, 217¹ en 217² of 218 van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten voor zover deze artikelen betrekking hebben op niet in artikel 3, eerste lid, van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de gemeenschappen en de gewesten, vermelde registratierechten of de artikelen 202⁸ of 202⁹ van het Wetboek diverse rechten en taksen, geen heffingsbevoegdheid meer kan uitoefenen op het ogenblik van de indiening van de regularisatieaangifte in hoofde van diegene op wiens naam de regularisatieaangifte is ingediend” (artikel 78, 9°, van het ontwerp).

VORMVEREISTEN

6. Krachtens de artikelen 5, 2°, en 14, 1°, b), van het koninklijk besluit van 16 november 1994 ‘betreffende de administratieve en begrotingscontrole’ dient het ontwerp voor voorafgaand advies aan de Inspectie van Financiën en voor akkoordbevinding aan de minister bevoegd voor de begroting te worden voorgelegd. Bij de adviesaanvraag zijn het advies van de

³ De belangrijkste verschilpunten zijn:

- er wordt geen onderscheid meer gemaakt tussen gewone fiscale fraude en ernstige fiscale fraude;
- er is een andere bewijslastregeling;
- ook de verzekeringstaks is in de regeling opgenomen, terwijl ook vermogens ondergebracht in juridische constructies en buitenlandse verzekeringsproducten en vermogen op buitenlandse bankrekeningen expliciet worden vermeld;
- er kan slechts één nieuwe regularisatieaangifte worden gedaan.

⁴ In het verleden zijn reeds verschillende mogelijkheden geboden om te regulariseren. De wet van 31 december 2003 ‘houdende invoering van een eenmalige bevrijdende aangifte’ voorzag reeds in de mogelijkheid tot regularisatie en was in de tijd beperkt (van 1 januari 2004 tot 31 december 2004). Bij titel VII, hoofdstuk VI, van de programmawet van 27 december 2005 werd een fiscale regularisatieprocedure ingevoerd die aanvankelijk niet in de tijd beperkt was, maar waarvan de geldingsduur naderhand bij de wet van 11 juli 2013 ‘tot wijziging van het systeem van fiscale regularisatie en tot invoering van een sociale regularisatie’ is beperkt tot 31 december 2013.

Inspectie van Financiën van 8 oktober 2015 en de akkoordbevinding van de Minister van Begroting van 12 oktober 2015 gevoegd. Die documenten hebben evenwel betrekking op de vorige versie van de tekst, waarover de Raad van State op 28 oktober 2015 advies 58.321/1-2-3-4-VR heeft gegeven. Ook de thans voorliggende tekst zal derhalve aan die vormvereisten moeten worden onderworpen.

Indien de aan de Raad van State voorgelegde tekst ten gevolge van het voornoemde advies en het voornoemde begrotingsakkoord nog wijzigingen zou ondergaan, moeten de gewijzigde of toegevoegde bepalingen, ter inachtneming van het voorschrift van artikel 3, § 1, eerste lid, van de wetten op de Raad van State, aan de afdeling Wetgeving worden voorgelegd.

BEVOEGDHEID

7. Uit arrest nr. 130/2014 van 19 september 2014 van het Grondwettelijk Hof, waarbij diverse bepalingen van de programmawet van 27 december 2005 werden vernietigd, kan onder meer het volgende worden afgeleid.

Ingeval de federale Staat instaat voor de dienst van 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),⁵ moet hij ervoor waken niet te raken aan de bevoegdheid van de gewesten tot het uitvaardigen van de regels met betrekking tot de aanslagvoet, de heffingsgrondslag en de vrijstellingen. Dit houdt onder meer in dat een belastingplichtige niet mag worden bevrijd van een gewestelijke belasting zonder dat hieraan werd voldaan tegen de door het gewest bepaalde aanslagvoet. Evenmin mag er in vrijstellingen worden voorzien waarin het gewest niet heeft voorzien. Een beslissing om af te zien van een verschuldigde belasting komt neer op het verlenen van een vrijstelling, wat tot de bevoegdheid van de gewesten behoort.⁶

Een regularisatieregeling, vastgesteld door de federale overheid voor een belasting waarvoor zij de dienst verzekert, doet uit zichzelf geen afbreuk aan de door de gewesten vastgestelde aanslagvoet indien bij regularisatie het normale belastingtarief, verhoogd met een boete van een bepaald aantal procentpunten, en de verschuldigde moratoire intresten moeten worden betaald.⁷

Overeenkomstig artikel 11 van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 ‘tot hervorming der instellingen’ komt het aan de gewesten toe om, binnen hun bevoegdheid, de inbreuken op de door hen vastgestelde bepalingen inzake gewestelijk 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 de procedureregels en derhalve ook de sancties op de overtreding van die regels. De gewesten zijn tevens bevoegd om – onder voorbehoud van

⁵ Dit zijn de andere gewestelijke belastingen dan de gewestelijke aanvullende belasting op de personenbelasting (die in titel III/1 van dezelfde bijzondere wet aan bod komt – zie daarover de opmerkingen 8.1 en 8.2).

⁶ GwH 19 september 2014, nr. 130/2014, B.9.

⁷ GwH 19 september 2014, nr. 130/2014, B.11.2.

de principiële naleving van boek I van het Strafwetboek – de nadere regels voor de strafbaarstelling te regelen, waaronder de regels betreffende het vrijstellen van strafvervolgning of van straf. Ook het bepalen van de wijze waarop personen die zich schuldig hebben gemaakt aan misdrijven die de sanctionering betreffen van bepalingen die tot de bevoegdheid van de gewesten behoren, een vrijstelling van strafvervolgning kunnen bekomen, behoort tot de bevoegdheid van de gewesten. De strafrechtelijke immuniteit is immers een essentieel aspect van de regularisatie en kan er niet van worden losgekoppeld.⁸

Met het voorgaande is in beginsel rekening gehouden door de stellers van het ontwerp. De ontworpen regels gelden immers niet voor de gewestelijke belastingen, zoals blijkt uit artikel 78, 4°, van het ontwerp (“sommen en waarden [die] onder de toepassing van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten vallen, voor zover ze betrekking hebben op niet in artikel 3, eerste lid, van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de gemeenschappen en de gewesten, vermelde registratierechten”).

8.1. De ontworpen regeling is onder meer ook gericht op natuurlijke personen-rijksinwoners voor inkomsten die normaal aan de personenbelasting worden onderworpen, zoals blijkt uit artikel 78, 3°, van het ontwerp.

Zoals de Raad van State, afdeling Wetgeving, reeds in advies 58.321/1-2-3-4-VR heeft opgemerkt, komt het inzake de personenbelasting alleen de federale overheid toe om de netto-inkomsten te bepalen,⁹ maar kan die overheid op de inkomsten van een rijksinwoner geen personenbelasting heffen zonder dat op deze belasting,¹⁰ overeenkomstig titel III/1 van de bijzondere financieringswet, een gewestelijke aanvullende belasting wordt geheven (artikel 6, § 2, van de bijzondere financieringswet).

Met het voorgaande is in beginsel rekening gehouden door de stellers van het ontwerp. De in hoofde van natuurlijke personen-rijksinwoners geregulariseerde inkomsten worden immers “onderworpen aan een heffing tegen het normale tarief inzake inkomstenbelastingen dat van toepassing is met betrekking tot het belastbaar tijdperk waarin deze inkomsten werden behaald of verkregen, verhoogd met 20 procentpunten” (artikel 79, § 1, eerste lid, van het ontwerp). In de memorie van toelichting wordt in verband met de gewestelijke aanvullende belasting op de personenbelasting nog het volgende vooropgesteld:

“De Regering preciseert dat de voorgestelde tekst geen enkele invloed heeft op de Gewesten in de uitoefening van hun bevoegdheid om opcentiemen op de personenbelasting te heffen.

Inderdaad, de geregulariseerde inkomsten ondergaan hun normale belasting onder de vorm van een heffing aan het systeem van regularisatie zoals hier is voorzien en dat

⁸ GwH 19 september 2014, nr. 130/2014, B.12.2, B.12.4 en B.13.

⁹ Dat blijkt uit artikel 5/1, § 5, van de bijzondere financieringswet. De federale wetgever heeft nog steeds, en onbeperkt, de mogelijkheid om te bepalen welke aftrekken kunnen worden toegepast op de bruto-inkomsten, zoals de aftrek van beroepskosten, de investeringsaftrek, de aftrek van kosten om onroerende inkomsten te verkrijgen, enzovoort (*Parl.St. Kamer*, nr. 53-2974/001, 19).

¹⁰ Met uitzondering van de belasting op dividenden, interesten, royalty's, loten van effecten van leningen en meerwaarden op roerende waarden en titels, die zijn uitgesloten van de aanvullende gewestelijke belasting op de personenbelasting (artikel 5/2, § 2, 7°, van de bijzondere financieringswet).

bestaat uit de toepassing van het normale basistarief uit de inkomstenbelastingen, weliswaar verhoogd met 20 procentpunten. Voor zover het gaat over inkomsten vanaf 2014 (dus nadat de Zesde staatshervorming van toepassing is geworden) en waar het inkomsten van natuurlijke personen betreft, zijn de regels van de bijzondere financieringswet onverkort van toepassing. Dit betekent dat de aldus berekende basisbelasting wordt gereduceerd en op het gereduceerde bedrag worden de aanvullende opcentiemen voor de gewesten toegepast. Het staat de gewesten volledig vrij om binnen de limieten van de bijzondere financieringswet daarbij hun bevoegdheden uit te oefenen. Zo kunnen zij bepalen of al dan niet op de gewestelijke opcentiemen nog gewestelijke belastingverminderingen verrekenbaar zijn.

Uit de combinatie van de bestaande Financieringswet en het feit dat het hier, wat de natuurlijke personen betreft, om “personenbelasting” gaat, volgt automatisch dat die heffing deel uitmaakt van de “Belasting Staat” en er dus gewestelijke opcentiemen zullen worden berekend. Dit houdt dus in dat in principe 74,01% naar het Federale niveau gaat en 25,99% naar de Gewesten.”

8.2. In artikel 79, § 1, tweede lid, van het ontwerp wordt bepaald dat bij de vaststelling van de heffing bedoeld in het eerste lid, “geen rekening [wordt] gehouden met enige belastingvermindering of belastingkrediet, noch met een verrekening van voorheffingen, voorafbetalingen of van de woonstaatheffing”.

Ondervraagd over de precieze draagwijdte van deze bepaling, verklaarde de gemachtigde het volgende:

“Met de termen ‘belastingvermindering, ... woonstaatheffing’ worden de federale verminderingen, belastingkredieten, voorheffingen, woonstaatheffing bedoeld. Zo kan bijvoorbeeld de woonstaatheffing maar verrekend worden bij een regelmatige en tijdige aangifte in de personenbelasting, hetgeen met een regularisatieaangifte per definitie uitgesloten is. De aangever was vergeten om bepaalde inkomsten/kapitalen regelmatig en tijdig aan te geven. Zodoende kan er wettelijk ook geen woonstaatheffing worden verrekend, enz.”

Op de vraag of de ontworpen regeling geen probleem vormt in het licht van de bevoegdheid van de gewesten om belastingverminderingen (en belastingkredieten) toe te staan, luidde het antwoord van de gemachtigde als volgt:

“Nee. Het betreffen hier kortingen en belastingverminderingen die het Gewest kan toestaan op inkomsten 2014, 2015, ... conform de BFW. De thans voorliggende regularisatielwet stopt bij het berekenen van “Belasting Staat”. De rest vloeit automatisch voort uit de BFW en de wetgeving Personenbelasting. Op de “Belasting Staat” wordt automatisch het gedeelte voor het respectievelijke Gewest berekend (rekening houdend met de autonomiefactor, de belastingverminderingen en kortingen of vermeerderingen waartoe een Gewest zou beslist hebben).”

9. Uit de opmerkingen 7 en 8 van dit advies volgt op het eerste gezicht dat de ontworpen regels, zoals ze zijn herwerkt na advies 58.321/1-2-3-4-VR, geen afbreuk doen aan de belastingbevoegdheid van de gewesten.¹¹ Die conclusie is evenwel slechts geldig voor zover de bedragen die ter gelegenheid van de regularisatie worden aangegeven, kunnen worden geïdentificeerd naar herkomst en periode. Indien het onduidelijk is welke de aard van de ontdoken belasting is en op welke periode die ontduiking betrekking heeft, zal het voor het binnen de Federale Overheidsdienst Financiën opgerichte Contactpunt regularisaties (hierna: Contactpunt) niet mogelijk zijn om de aangegeven bedragen te onderwerpen aan de overeenstemmende regeling en de opbrengst van de regularisatie correct uit te splitsen. Indien bv. wordt vastgesteld dat het gaat om personenbelasting ontdoken in het aanslagjaar 2015, zal ook het gewest waar de belastingplichtige op 1 januari 2015 woonde, de opbrengst van de regularisatie voor dat jaar genieten; indien de aard van de belasting of de periode waarop die belasting betrekking heeft, niet kunnen worden vastgesteld, kan evenmin worden bepaald of de opbrengst van de regularisatie uitsluitend ten goede van de federale overheid of van een gewest dient te komen,¹² dan wel ten dele van de federale overheid en van het betrokken gewest.

In het ontwerp wordt regularisatie niet uitgesloten ingeval de aard van de ontdoken belasting en het tijdperk waarmee die belasting is verbonden, niet bekend zijn. In artikel 87, eerste lid, van het ontwerp wordt de aangever weliswaar opgedragen “de legale herkomst van de inkomsten, de sommen, de waarden, de btw-handelingen en de fiscaal verjaarde kapitalen aan te tonen”, maar in het tweede lid wordt ruimte gelaten voor het geval dat de legale herkomst (geheel of ten dele) niet kan worden aangetoond. In artikel 87, tweede lid, van het ontwerp wordt immers bepaald dat “het gedeelte waarvan de aangever de legale herkomst niet kan aantonen” moet worden geregulariseerd, evenwel zonder dat uit de ontworpen regeling blijkt hoe die regularisatie in dat geval dient te verlopen (bv. tegen welk tarief).

Omdat in artikel 87, tweede lid, van het ontwerp de gevallen waarin niet kan worden bepaald welke belastingen zijn ontdoken en tijdens welk belastbaar tijdperk, niet worden uitgesloten van de mogelijkheid tot regularisatie, is ze niet in overeenstemming met de bevoegdheidsrechtelijke regels. In die gevallen valt immers niet te bepalen of het gaat om federale belastingen, dan wel om belastingen van de gewesten.¹³

¹¹ In de memorie van toelichting is aangegeven dat “de voorziene heffing de aanvullende gemeentebelasting [omvat] om aldus pogingen tot het vermijden van deze heffing via een regularisatie tegen te gaan. In voorkomend geval omvat de heffing eveneens de aanvullende agglomeratiebelasting en/of de aanvullende crisisbelasting”. De regularisatieheffing zou volgens de memorie van toelichting mogelijk deel uitmaken van de belasting Staat, welke belasting Staat (in voorkomend geval) ook de aanvullende gemeente- en agglomeratiebelasting omvat. Een dergelijke regeling strijdt evenwel met artikel 5/3, § 2, 5°, van de bijzondere financieringswet. Naar luid van deze bepaling worden de aanvullende gemeente- en agglomeratiebelasting op de personenbelasting berekend op de totale belasting en niet op de belasting Staat. In memorie van toelichting wordt daarom het best verduidelijkt dat de regularisatieheffing evenmin afbreuk doet aan het recht van de gemeenten en agglomeraties van gemeenten om aanvullende belastingen te heffen.

¹² In dat geval is het immers evenmin uit te sluiten dat het om ontduiking van gewestelijke belastingen (bv. successierechten) gaat.

¹³ Zoals reeds in advies 58.321/1-2-3-4-VR is opgemerkt, zou ook een gemeenschappelijke heffing hiervoor een oplossing kunnen bieden, waarbij de federale Staat en de gewesten – met eerbiediging van de bevoegdheidsverdeling zoals geregeld in de bijzondere financieringswet – voor die gevallen gezamenlijk een vervangende regularisatiebelasting instellen en ervoor een verdeelsleutel vastleggen. Gelet op de vermenging van de bevoegdheden van de federale overheid en de gewesten ter zake, zal een dergelijke regularisatieregeling

Om de ontworpen regeling in overeenstemming te brengen met de bevoegdheidsrechtelijke regels, zal artikel 87, tweede lid, herzien moeten worden, waarbij de woorden “dan wel het gedeelte ervan waarvan de aangever de legale herkomst niet kan aantonen op de wijze bedoeld in het eerste lid” in elk geval geschrapt moeten worden.

10. In artikel 83, tiende en elfde lid, van het ontwerp wordt bepaald dat de ambtenaren en personeelsleden die actief zijn binnen het Contactpunt, gehouden zijn tot het beroepsgeheim bedoeld in artikel 458 van het Strafwetboek en de naar aanleiding van de regularisatieaangifte verkregen inlichtingen ook niet bekend mogen maken aan de andere diensten van de Federale Overheidsdienst Financiën. Daardoor kan de aangever de regularisatie in beginsel in anonimiteit uitvoeren.

In artikel 84 van het ontwerp wordt bovendien bepaald dat de aangifte, de daaropvolgende betaling van de verschuldigde heffing en het attest niet kunnen worden aangewend om inlichtingen uit te wisselen.

Dat het Contactpunt in het kader van zijn werkzaamheden ook kennis zal nemen van gegevens in verband met de ontduiking van gewestelijke belastingen, is niet uit te sluiten. Dat het Contactpunt die gegevens niet met de gewesten zou mogen delen, is niet in overeenstemming met artikel 1bis van de bijzondere financieringswet. Dat artikel legt immers het sluiten op van een verplicht samenwerkingsakkoord tussen de gewesten en de federale overheid over de uitwisseling van informatie in het kader van de uitoefening van de fiscale bevoegdheden van de gewesten zoals bedoeld in de bijzondere financieringswet.¹⁴ De uitwisseling van informatie dient een zo efficiënt mogelijke uitoefening van de fiscale bevoegdheden van de federale overheid en van de gewesten te bewerkstelligen, onder andere wat de controle betreft.¹⁵ Het niet voorzien in de uitwisseling van gegevens die de gewesten rechtstreeks aanbelangen bij de uitoefening van hun fiscale bevoegdheden, houdt dan ook een miskennis in van het beginsel vervat in artikel 1bis van de bijzondere financieringswet.

11. Na de regularisatie krijgt de aangever een attest dat, binnen de grenzen gesteld bij de artikelen 80 en 82, gebruikt kan worden “als bewijsmiddel voor de hoven en rechtbanken, voor de administratieve rechtscolleges, evenals tegenover elke openbare dienst” (artikel 85 van het ontwerp). Zoals die bepaling is gesteld, lijken de woorden “elke openbare dienst” ook betrekking te hebben op de openbare diensten van de gewesten. Dat de aangifte, de daaropvolgende betaling van de verschuldigde heffing en het attest niet kunnen worden aangewend als indicie of aanwijzing om fiscale onderzoeks- of controleverrichtingen uit te

noodzakelijk aan de burgers aangeboden moeten worden als het resultaat van een samenspraak tussen alle bevoegde overheden. Het geëigende middel daartoe is het sluiten van een samenwerkingsovereenkomst in de zin van artikel 92bis van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 ‘tot hervorming der instellingen’, waarmee de verschillende wetgevers hun instemming zullen moeten betuigen.

¹⁴ Zie het samenwerkingsakkoord van 7 december 2001 gesloten tussen de Federale Staat en de gewesten ‘betreffende de uitwisseling van informatie in het kader van de uitoefening van hun fiscale bevoegdheden en betreffende de overlegprocedures inzake technische uitvoerbaarheid van door de Gewesten voorgenomen wijzigingen aan de gewestelijke belastingen en inzake de technische uitvoerbaarheid van de invoering door de Gewesten van algemene belastingverminderingen of -vermeerderingen van de verschuldigde personenbelasting’.

¹⁵ *Parl.St. Kamer*, nr. 50-1183/001, 12.

voeren (artikel 84 van het ontwerp), lijkt een algemene draagwijdte te hebben en dus ook een verbod in te houden ten aanzien van de gewesten.¹⁶

De federale wetgever is echter niet bevoegd om de (openbare diensten van de) gewesten te verplichten het regularisatieattest als bewijsmiddel te aanvaarden en evenmin is hij bevoegd om de onderzoeks- of controlebevoegdheden van de gewesten in te perken. Ook op dit punt rijzen bevoegdheidsrechtelijke bezwaren tegen de ontworpen regeling.

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Algemene opmerking

12. De ontworpen regeling bevat hier en daar onduidelijkheden, wat dient te worden verholpen.

Bij wijze van voorbeeld kan erop worden gewezen dat de onderliggende stukken nog tot zes maanden na het indienen van de regularisatieaangifte kunnen worden ingediend, zoals blijkt uit artikel 83, tweede lid, van het ontwerp. Niet duidelijk is echter wanneer de aangifte geacht moet worden te zijn ingediend: bij het indienen van de oorspronkelijke aangifte of na het indienen van het laatste stuk. Dat is van belang vermits de datum van de aangifte bepalend is voor het boetetarief.¹⁷ Deze aangelegenheid zou dan ook uitdrukkelijk moeten worden geregeld.

Afdeling 1 – Fiscale regularisatie

Artikel 79

13. In artikel 79, § 1, tweede lid, van het ontwerp wordt bepaald dat bij de vaststelling van de heffing geen verrekening gebeurt met de woonstaatheffing. De vraag rijst of deze bepaling in overeenstemming is met artikel 14 van de spaarrichtlijn¹⁸, waarin wordt bepaald dat de bronbelasting verrekenbaar (of restitueerbaar) dient te zijn.

¹⁶ Ook voor zover de federale overheid die nog instaat voor de dienst van de gewestelijke belastingen door het ontwerp verhinderd wordt om die belastingen correct te innen (bv. op grond van informatie vervat in de regularisatie-aangifte), is er een probleem qua bevoegdheid.

¹⁷ Uit artikel 95 van het ontwerp blijkt dat het boetetarief vanaf 2017 tot 2020 jaar na jaar oploopt.

¹⁸ Richtlijn 2003/48/EG van de Raad van 3 juni 2003 'betreffende belastingheffing op inkomsten uit spaargelden in de vorm van rentebetaling'. Die richtlijn wordt met ingang van 1 januari 2016 ingetrokken (artikel 1, lid 1, van richtlijn (EU) 2015/2060 van de Raad van 10 november 2015 'tot intrekking van Richtlijn 2003/48/EG betreffende belastingheffing op inkomsten uit spaargelden in de vorm van rentebetaling'), doch de verplichtingen van de lidstaten waar uiteindelijk gerechtigden hun fiscale woonplaats hebben, uit hoofde van artikel 14 van richtlijn 2003/48/EG met betrekking tot de bronbelasting die in 2016 en voorgaande jaren is geheven, blijven van toepassing tot dat aan die verplichtingen is voldaan (artikel 1, lid 2, d), van richtlijn 2015/2060).

Artikel 83

14. In artikel 83, zesde lid, van het ontwerp wordt bepaald dat de betaling van de heffing definitief en zonder enig voorbehoud verricht moet worden binnen vijftien kalenderdagen volgend op de verzenddatum van die brief “en (...) definitief door de Schatkist verworven [is]”.

In het licht van het recht op toegang tot de rechter kan artikel 83, zesde lid, van het ontwerp niet zo worden begrepen dat een beroep bij de bevoegde rechter erdoor zou uitgesloten worden.¹⁹ Dit zou in de memorie van toelichting verduidelijkt moeten worden.

Artikel 87

15. Luidens artikel 87, eerste lid, van het ontwerp dient de aangever de legale herkomst van de bedragen aan te tonen middels schriftelijk bewijs, desgevallend aangevuld met andere bewijsmiddelen van het gemeen recht, met uitzondering van de eed en het bewijs door getuigen. Het is niet duidelijk waarom de eed en het bewijs door getuigen zonder meer worden uitgesloten. Zo het logisch is dat een eed vanwege de aangever in dit geval te weinig garanties zou bieden, is dit niet vanzelfsprekend het geval voor een eed van bepaalde andere personen, zoals bijvoorbeeld een notaris. Bovendien is het Contactpunt niet gebonden door de beweerde bewijskracht van wat door de aangever wordt voorgelegd en moet de reële bewijswaarde ervan door het Contactpunt worden beoordeeld. De bewijsregeling zal op dit punt derhalve aan een nieuw onderzoek moeten worden onderworpen en in de memorie van toelichting zullen de gekozen opties moeten worden toegelicht.

Afdeling 2 – Regularisatie van de sociale bijdragen voor de beroepsinkomsten als zelfstandige

16. Bij deze afdeling zijn geen opmerkingen te maken.

Afdeling 3 – Opheffingsbepaling

Artikel 94

17. Artikel 94 van het ontwerp strekt tot opheffing van de wet van 31 december 2003 en van de artikelen 121 tot 127/6 van de programmawet van 27 december 2005. Daardoor worden ook de regelingen in verband met de bewijswaarde van de regularisatie-attesten die in het kader van die wettelijke regelingen zijn toegekend, opgeheven. Het is zeer de vraag of dat de bedoeling is van de stellers van het ontwerp. Eventueel zal moeten worden voorzien in een overgangsregeling.

¹⁹ Zie in dit verband GwH 19 september 2014, nr. 130/2014, B.50.

Afdeling 4 – Overgangsmaatregel

Afdeling 5 – Inwerkingtreding

18. Bij deze afdelingen zijn geen opmerkingen te maken.

*

Conformément à l'article 84, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 3°, des lois sur le Conseil d'État, coordonnées le 12 janvier 1973, la demande d'avis doit indiquer les motifs qui en justifient le caractère urgent.

En l'occurrence, l'urgence est motivée par la circonstance que

« de fiscale en sociale regularisatie onderdeel uitmaakt van het voorontwerp van programmawet dat dringend moet ingediend worden bij de Kamer van Volksvertegenwoordigers. De voorliggende regeling dient in werking te treden op 1 januari 2016 gelet op het belangrijk budgettair aspect ».

*

2. En application de l'article 84, § 3, alinéa 1^{er}, des lois sur le Conseil d'État, la section de législation a dû se limiter à l'examen de la compétence de l'auteur de l'acte, du fondement juridique¹ et de l'accomplissement des formalités prescrites.

*

OBSERVATIONS PRÉLIMINAIRES

3. L'avant-projet de loi soumis pour avis est une version adaptée d'un volet de l'avant-projet de loi-programme précédemment soumis pour avis et, à propos duquel le Conseil d'État, section de législation, a rendu le 28 octobre 2015 l'avis 58.321/1-2-3-4-VR². Dans cet avis, le Conseil d'État est parvenu à la conclusion que la partie concernée de la loi-programme, telle qu'elle était conçue, ne pouvait être adoptée en raison des objections formulées à son égard quant à la répartition des compétences. Le texte proposé n'a dès lors pas été examiné plus avant.

4. Le texte actuellement soumis pour avis a été remanié sur un certain nombre de points afin d'apporter une solution aux problèmes soulevés dans l'avis quant à la répartition des compétences. Les adaptations opérées dans le texte ne se limitent cependant pas à régler ces problèmes.

PORTÉE DU DISPOSITIF EN PROJET

5. Le dispositif en projet a pour objet d'instaurer une nouvelle procédure de régularisation fiscale visant à permettre aux déclarants de régulariser leur situation fiscale. À quelques différences près³, il s'inspire largement du système de régularisation précédent qui était applicable jusqu'au 31 décembre 2013⁴.

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

² *Doc. parl.*, Chambre, n° 54-1479/001, 85.

³ Les principales différences sont les suivantes :

- il n'est plus fait de distinction entre la fraude fiscale ordinaire et la fraude fiscale grave ;

Le dispositif en projet n'est pas limité dans le temps, mais il ne permet de procéder qu'une seule fois à la régularisation par déclarant (article 82, 4°, du projet). Il entre en vigueur le 1^{er} janvier 2016 (article 96 du projet).

Une distinction est opérée entre la régularisation des revenus (articles 78, 3°, et 79, § 1^{er}, du projet : impôts sur les revenus élundés), des sommes (article 78, 4°, et 79, § 2, du projet : sommes et valeurs qui n'ont pas la nature de revenus qui sont normalement soumis à l'impôt sur les revenus, mais tombent sous l'application du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe – à l'exclusion des impôts régionaux – ou sous l'application du Code des droits et taxes divers), des opérations T.V.A. (articles 78, 5°, et 79, § 3, du projet : opérations soumises à la T.V.A. pour lesquelles la T.V.A. a été élundée) et des capitaux fiscalement prescrits (articles 78, 9°, et 81 du projet). Par « capitaux fiscalement prescrits », on entend « les capitaux (...) à l'égard desquels l'administration fiscale ne peut plus exercer au moment de l'introduction de la déclaration-régularisation de pouvoir de perception dans le chef de celui au nom de qui la déclaration-régularisation est introduite suite à l'expiration des délais, selon le cas, visés soit aux articles 354 ou 358, § 1^{er}, 1° du Code des impôts sur les revenus 1992, soit aux articles 81, 81^{bis} ou 83 du Code de la taxe sur la valeur ajoutée, soit aux articles 214, 216, 217¹ et 217² ou 218 du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe pour autant que ces articles se rapportent aux droits d'enregistrement qui ne sont pas mentionnés à l'article 3, alinéa 1^{er}, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions, soit aux articles 202⁸ ou 202⁹ du Code des droits et taxes divers » (article 78, 9°, du projet).

FORMALITÉS

6. En vertu des articles 5, 2°, et 14, 1°, b), de l'arrêté royal du 16 novembre 1994 'relatif au contrôle administratif et budgétaire', le projet doit être soumis à l'avis préalable de l'inspection des Finances et à l'accord du ministre qui a le Budget dans ses attributions. L'avis de l'inspection des Finances du 8 octobre 2015 et l'accord du Ministre du Budget du 12 octobre 2015 ont été joints à la demande d'avis. Ces documents concernent toutefois la version précédente du texte, sur laquelle le Conseil d'État a rendu son avis 58.321/1-2-3-4-VR le 28 octobre 2015. Par conséquent, la version qui est actuellement à l'examen devra également être soumise à ces formalités.

Si l'avis et l'accord budgétaire susmentionnés devaient encore donner lieu à des modifications du texte soumis au Conseil d'État, les dispositions modifiées ou ajoutées devraient

- d'autres règles relatives à la charge de la preuve s'appliquent ;

- la taxe sur les contrats d'assurance est également incluse dans le régime, alors que sont également expressément mentionnés les fonds placés dans des constructions juridiques et les produits d'assurance étrangers ainsi que les fonds placés sur des comptes étrangers ;

- une seule nouvelle déclaration-régularisation peut être faite.

⁴ Plusieurs possibilités de régularisation ont déjà été offertes par le passé. La loi du 31 décembre 2003 'instaurant une déclaration libératoire unique' prévoyait déjà une possibilité de régularisation et était limitée dans le temps (du 1^{er} janvier 2004 au 31 décembre 2004). Le titre VII, chapitre VI, de la loi-programme du 27 décembre 2005 a instauré une procédure de régularisation fiscale qui était initialement non limitée dans le temps, mais dont la durée de validité a ensuite été limitée au 31 décembre 2013 par la loi du 11 juillet 2013 'modifiant le régime de régularisation fiscale et instaurant une régularisation sociale'.

être soumises au Conseil d'État, section de législation, conformément à la prescription de l'article 3, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, des lois sur le Conseil d'État.

COMPÉTENCE

7. Il peut notamment se déduire de l'arrêt n° 130/2014 de la Cour constitutionnelle du 19 septembre 2014, par lequel diverses dispositions de la loi-programme du 27 décembre 2005 ont été annulées, ce qui suit.

Lorsque l'État fédéral se charge du service des impôts régionaux visés au titre III de la loi spéciale du 16 janvier 1989 'relative au financement des Communautés et des Régions' (ci-après : la loi spéciale de financement)⁵, il doit veiller à ne pas affecter la compétence des régions en matière d'édition des règles relatives au taux d'imposition, à la base d'imposition et aux exonérations des impôts. Ceci implique entre autres qu'un contribuable ne peut être libéré d'un impôt régional sans que celui-ci ait été acquitté au taux d'imposition fixé par la région. De même, aucune exonération que la région n'a pas prévue ne peut être accordée. Une décision de renoncer à un impôt dû revient à accorder une exonération, ce qui relève des compétences des régions⁶.

Un dispositif de régularisation, édicté par l'autorité fédérale pour un impôt dont elle assure le service, ne porte pas atteinte en soi au taux d'imposition fixé par les régions si, lors de la régularisation, le tarif normal d'imposition majoré d'une amende d'un certain nombre de points de pourcentage et les intérêts moratoires dus doivent être payés⁷.

Conformément à l'article 11 de la loi spéciale du 8 août 1980 'de réformes institutionnelles', il revient aux régions de déterminer, dans les limites de leurs compétences, les infractions aux dispositions, prises par elles, relatives aux impôts régionaux, et les peines y afférentes. Toutefois, tant que l'autorité fédérale se charge du service des impôts régionaux, elle détermine les règles de procédure et, partant, également les sanctions applicables aux infractions commises envers ces règles. Les régions sont de surcroît compétentes – sous réserve du respect fondamental des dispositions du livre I du Code pénal – pour régler les modalités de l'incrimination, dont les règles relatives à l'exonération de poursuites pénales ou de peines. Il appartient également aux régions de fixer les modalités selon lesquelles les personnes qui se sont rendues coupables d'infractions qui concernent la sanction de dispositions relevant de la compétence des régions peuvent obtenir une exonération de poursuites pénales. L'immunité pénale constitue aussi un aspect essentiel de la régularisation et ne peut en être dissociée⁸.

Les auteurs du projet ont en principe tenu compte de ce qui précède. Les règles en projet ne s'appliquent en effet pas aux impôts régionaux, ainsi qu'il ressort de l'article 78, 4°, du projet (« sommes et valeurs [qui] tombent sous l'application du Code des droits d'enregistrement,

⁵ Il s'agit des impôts autres que la taxe additionnelle régionale sur l'impôt des personnes physiques (qui est évoquée dans le titre III/1 de la même loi spéciale – voir à ce sujet les observations 8.1 et 8.2).

⁶ C.C., 19 septembre 2014, n° 130/2014, B.9.

⁷ C.C., 19 septembre 2014, n° 130/2014, B.11.2.

⁸ C.C., 19 septembre 2014, n° 130/2014, B.12.2, B.12.4 et B.13.

d'hypothèque et de greffe pour autant qu'ils se rapportent aux droits d'enregistrement qui ne sont pas mentionnés à l'article 3, alinéa 1^{er}, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions »).

8.1. Ainsi qu'il ressort de l'article 78, 3°, du projet, le régime en projet vise également, entre autres, les personnes physiques - habitants du Royaume pour des revenus qui sont normalement soumis à l'impôt des personnes physiques.

Comme le Conseil d'État, section de législation, l'a déjà observé dans l'avis 58.321/1-2-3-4-VR, en matière d'impôt des personnes physiques, seule l'autorité fédérale est compétente pour déterminer les revenus nets⁹, mais elle ne peut pas percevoir d'impôts des personnes physiques sur les revenus d'un habitant du Royaume sans qu'une taxe additionnelle régionale est perçue sur cet impôt¹⁰, conformément au titre III/1 de la loi spéciale de financement (article 6, § 2, de la loi spéciale de financement).

Les auteurs du projet ont en principe tenu compte de ce qui précède. Les revenus régularisés de personnes physiques - habitants du Royaume sont en effet « soumis à un prélèvement à leur taux normal en matière d'impôt sur les revenus qui est d'application relativement à la période imposable durant laquelle ces revenus ont été obtenus ou perçus majoré de 20 points » (article 79, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, du projet). Au sujet de la taxe additionnelle régionale sur l'impôt des personnes physiques, l'exposé des motifs énonce encore ce qui suit :

« Le gouvernement précise que le texte proposé n'impacte en rien la compétence des Régions dans l'exercice de leur pouvoir de lever des centimes additionnels à l'impôt des personnes physiques.

En effet, les revenus régularisés subissent leur imposition normale sous la forme d'un prélèvement propre au régime de régularisation ici prévu, et qui consiste dans l'application du taux normal de base des impôts sur les revenus, mais majoré de 20 points. Pour autant qu'il s'agisse de revenus qui ont été obtenus à partir de 2014 (donc après que la 6^{ème} réforme de l'Etat est devenue d'application) et qui concernent des personnes physiques, les règles de la loi spéciale de financement s'appliquent intégralement. Ceci signifie que l'impôt de base qui est calculé est réduit et que les centimes additionnels complémentaires sont appliqués pour les Régions sur le montant réduit. Les Régions sont donc entièrement libres d'exercer leurs compétences dans les limites de la loi spéciale de financement. Elles peuvent ainsi déterminer si oui ou non des réductions d'impôt régionales sont encore applicables sur les centimes additionnels régionaux.

De la combinaison entre la loi de financement actuelle et le fait qu'il s'agit en l'occurrence, pour ce qui concerne les personnes physiques, d' « un impôt Personnes physiques », on en déduit automatiquement que ce prélèvement fait partie de l' « Impôt Etat » et que des centimes additionnels régionaux seront calculés. Cela implique qu'en principe 74,01 % reviendra au fédéral et 25,99 % aux régions ».

⁹ C'est ce qui ressort de l'article 5/1, § 5, de la loi spéciale de financement. Le législateur fédéral a toujours, et de façon illimitée, la possibilité de déterminer quelles déductions peuvent être appliquées aux revenus bruts, comme les frais professionnels, la déduction pour investissement, les frais faits pour acquérir des revenus immobiliers etc. (*Doc. parl.*, Chambre, n° 53-2974/001, p. 19).

¹⁰ Exception faite de l'impôt afférent aux dividendes, intérêts, redevances, lots afférents aux titres d'emprunts et plus-values sur valeurs et titres mobiliers, qui sont exclus de la taxe additionnelle régionale à l'impôt des personnes physiques (article 5/2, § 2, 7°, de la loi spéciale de financement).

8.2. L'article 79, § 1^{er}, alinéa 2, du projet, dispose que lors de la détermination du prélèvement visé à l'alinéa 1^{er}, « il n'est tenu compte d'aucune réduction d'impôt ou crédit d'impôt, ni d'une imputation de précomptes, de versements anticipés ou du prélèvement pour l'Etat de résidence ».

Interrogé sur la portée exacte de cette disposition, le délégué a déclaré ce qui suit :

« Met de termen 'belastingvermindering, ... woonstaathetfing' worden de federale verminderingen, belastingkredieten, voorheffingen, woonstaathetfing bedoeld. Zo kan bijvoorbeeld de woonstaathetfing maar verrekend worden bij een regelmatige en tijdige aangifte in de personenbelasting, hetgeen met een regularisatieaangifte per definitie uitgesloten is. De aangever was vergeten om bepaalde inkomsten/kapitalen regelmatig en tijdig aan te geven. Zodoende kan er wettelijk ook geen woonstaathetfing worden verrekend, enz. ».

À la question de savoir si le régime en projet ne constituait pas un problème à la lumière de la compétence des régions relative à l'octroi de réductions d'impôts (et de crédits d'impôts), le délégué a répondu comme suit :

« Neen. Het betreffen hier kortingen en belastingverminderingen die het Gewest kan toestaan op inkomsten 2014, 2015, ... conform de BFW. De thans voorliggende regularisatiewet stopt bij het berekenen van 'Belasting Staat'. De rest vloeit automatisch voort uit de BFW en de wetgeving Personenbelasting. Op de 'Belasting Staat' wordt automatisch het gedeelte voor het respectievelijke Gewest berekend (rekening houdend met de autonomiefactor, de belastingverminderingen en kortingen of vermeerderingen waartoe een Gewest zou beslist hebben) ».

9. Il découle de prime abord des observations 7 et 8 du présent avis que les règles en projet, telles qu'elles ont été remaniées après l'avis 58.321/1-2-3-4-VR, ne portent pas atteinte à la compétence fiscale des régions¹¹. Cette conclusion n'est cependant valable que pour autant que l'origine et la période des montants déclarés en vue de la régularisation puissent être identifiées. Si la nature de l'impôt éludé et la période concernée par cette fraude ne sont pas claires, il ne sera pas possible pour le Point de contact-régularisations créé au sein du Service public fédéral Finances (ci-après : le Point de contact) de soumettre les montants déclarés au régime correspondant ni de ventiler correctement le produit de la régularisation. Si, par exemple, l'impôt des personnes physiques a été éludé pour l'exercice d'imposition 2015, il faudra aussi que la région dans laquelle le contribuable résidait au 1^{er} janvier 2015 bénéficie du produit de la régularisation pour cette année-là; si la nature de l'impôt ou la période concernée par cet impôt ne peuvent être établies, l'on ne pourra pas non plus déterminer si le produit de la régularisation doit

¹¹ L'exposé des motifs indique que « [l]a perception qui est introduite inclut la taxe communale additionnelle en vue d'empêcher des tentatives d'évitement de cette cotisation. Dans un tel cas, le prélèvement comprend également la taxe d'agglomération additionnelle et/ou la contribution complémentaire de crise ». Selon l'exposé des motifs, le prélèvement lié à la régularisation pourrait faire partie de l'« Impôt État », lequel (le cas échéant) comprend aussi la taxe communale additionnelle et la taxe d'agglomération additionnelle. Pareil dispositif est néanmoins contraire à l'article 5/3, § 2, 5°, de la loi spéciale de financement. Aux termes de cette disposition, la taxe communale additionnelle et la taxe d'agglomération additionnelle sont calculées sur l'impôt total et non sur l'impôt État. Mieux vaudrait dès lors que l'exposé des motifs précise que le prélèvement lié à la régularisation ne porte pas non plus atteinte au droit des communes et des agglomérations de communes de percevoir des taxes additionnelles.

revenir exclusivement à l'autorité fédérale ou à une région¹², ou partiellement à l'autorité fédérale et à la région en question.

Le projet n'exclut pas la régularisation au cas où la nature de l'impôt éludé et la période concernée par cet impôt ne sont pas connues. L'article 87, alinéa 1^{er}, du projet charge bien le déclarant de « démontrer l'origine légale des capitaux fiscalement prescrits, des revenus, des sommes, des valeurs et des opérations T.V.A. », mais l'alinéa 2 prévoit le cas où l'origine légale ne peut être (totalement ou partiellement) démontrée. L'article 87, alinéa 2, du projet dispose en effet que « la partie de ceux-ci dont le déclarant ne peut démontrer l'origine légale » doit être régularisée, sans pour autant que le dispositif en projet indique comment doit s'opérer la régularisation dans ce cas (par exemple, à quel tarif).

Dans la mesure où l'article 87, alinéa 2, du projet n'exclut pas de la possibilité de la régularisation les cas dans lesquels on ne peut déterminer quels impôts ont été éludés ni au cours de quelle période imposable, elle n'est pas conforme aux règles relatives à la répartition des compétences. Dans ces cas, il est en effet impossible de déterminer s'il s'agit d'un impôt fédéral ou d'un impôt régional¹³.

Afin d'accorder le régime en projet avec les règles relatives à la répartition des compétences, il conviendra de revoir le texte de l'article 87, alinéa 2, et de supprimer en tout état de cause les mots « ou bien la partie de ceux-ci dont le déclarant ne peut démontrer l'origine légale de la manière prévue à l'alinéa premier ».

10. L'article 83, alinéas 10 et 11, du projet, dispose que les fonctionnaires et membres du personnel du Point de contact sont tenus au secret professionnel prévu à l'article 458 du Code pénal et que les informations recueillies à l'occasion de la déclaration-régularisation ne peuvent être divulguées aux autres services du Service public fédéral Finances. Le déclarant peut, ainsi procéder en principe anonymement à la régularisation.

L'article 84 du projet dispose en outre que la déclaration, le paiement subséquent du prélèvement dû et l'attestation ne peuvent être utilisés pour échanger des renseignements.

Il n'est pas exclu que dans le cadre de ses travaux, le Point de contact ait également connaissance d'éléments liés à des impôts régionaux éludés. Le fait qu'il ne puisse pas partager ces informations avec les régions est contraire à l'article 1bis de la loi spéciale de financement. Cet article impose en effet la conclusion d'un accord de coopération entre les régions et l'autorité fédérale concernant l'échange d'informations dans le cadre de l'exercice des

¹² Dans ce cas, il ne faut en effet pas non plus exclure que la fraude concerne des impôts régionaux (par exemple des droits de succession).

¹³ Ainsi qu'il a déjà été observé dans l'avis 58.321/1-2-3-4-VR, un prélèvement commun pourrait constituer une solution selon laquelle l'État fédéral et les régions instaureraient pour ces cas, d'un commun accord, et dans le respect de la répartition des compétences telle qu'elle est réglée par la loi spéciale de financement une taxe de régularisation substitutive et en fixeraient une clé de répartition. Compte tenu de la confusion des compétences de l'autorité fédérale et des régions en la matière, un tel régime de régularisation devra nécessairement être présenté aux citoyens comme étant le résultat d'une concertation entre toutes les autorités compétentes. L'instrument approprié à cette fin est la conclusion d'un accord de coopération au sens de l'article 92bis de la loi spéciale du 8 août 1980 'de réformes institutionnelles', auquel les différents législateurs devront donner leur assentiment.

compétences fiscales des régions visées dans la loi spéciale de financement¹⁴. L'échange d'informations a pour but d'assurer l'efficacité maximale de l'exercice des compétences fiscales de l'autorité fédérale et des régions, entre autres en matière de contrôle¹⁵. L'absence d'échange de données qui concernent directement les régions dans l'exercice de leurs compétences fiscales implique par conséquent une méconnaissance du principe inscrit à l'article 1bis de la loi spéciale de financement.

11. Après la régularisation, le déclarant reçoit une attestation qui peut être employée, dans les limites des dispositions prévues à l'article 80 et 82, « comme moyen de preuve devant les cours et tribunaux, devant les juridictions administratives, ainsi qu'à l'encontre de tout service public » (article 85 du projet). La rédaction de cette disposition semble indiquer que les mots « tout service public » concernent également les services publics des régions. La disposition selon laquelle la déclaration, le paiement subséquent du prélèvement dû et l'attestation ne peuvent être utilisés comme indice ou indication pour effectuer des enquêtes ou des contrôles de nature fiscale (article 84 du projet) semble avoir une portée générale et donc impliquer aussi une interdiction à l'égard des régions¹⁶.

Le législateur fédéral n'est toutefois pas compétent pour contraindre les (services publics des) régions d'accepter l'attestation de régularisation comme preuve, tout comme il n'est pas compétent non plus pour limiter les compétences d'enquête et de contrôle des régions. Le dispositif en projet soulève, sur ce point également, des objections touchant à la répartition des compétences.

EXAMEN DU TEXTE

Observation générale

12. Le régime en projet contient çà et là des imprécisions qu'il convient d'éliminer.

À titre d'exemple, on peut mentionner que les pièces sous-jacentes peuvent encore être introduites jusqu'à six mois après l'introduction de la déclaration-régularisation, ainsi qu'il ressort de l'article 83, alinéa 2, du projet. On n'aperçoit toutefois pas clairement quand la déclaration doit être censée avoir été introduite : au moment de l'introduction de la déclaration initiale ou après l'introduction de la dernière pièce. Il s'agit d'un élément important puisque la

¹⁴ Voir l'accord de coopération du 7 décembre 2001 conclu entre l'État fédéral et les régions 'relatif à l'échange d'informations dans le cadre de l'exercice de leurs compétences fiscales et aux procédures de concertation concernant l'applicabilité technique des modifications aux impôts régionaux projetées par les Régions et l'applicabilité technique de l'instauration par les Régions de réductions ou d'augmentations générales de l'impôt des personnes physiques dû'.

¹⁵ *Doc. parl.*, Chambre, n° 50-1183/001, 12.

¹⁶ Dans la mesure où le projet empêche l'autorité fédérale qui assure encore le service des impôts régionaux de percevoir correctement ces impôts (par exemple sur la base d'informations contenues dans la déclaration de régularisation), il se pose également un problème de compétence.

date de la déclaration est déterminante pour le tarif des amendes ¹⁷. Il conviendrait donc de régler expressément ce problème.

Section 1^{re} – Régularisation fiscale

Article 79

13. L'article 79, § 1^{er}, alinéa 2, du projet dispose que lors de la détermination du prélèvement, il n'est pas tenu compte du prélèvement pour l'État de résidence. La question se pose de savoir si cette disposition est conforme à l'article 14 de la directive épargne ¹⁸, qui dispose que la retenue à la source doit pouvoir être créditée (ou remboursée).

Article 83

14. L'article 83, alinéa 6, du projet dispose que le paiement du prélèvement doit s'opérer définitivement et sans aucune réserve dans les quinze jours calendrier qui suivent la date d'envoi de ce courrier « et est définitivement acquis au Trésor ».

À la lumière du droit d'accès au juge, l'article 83, alinéa 6, du projet ne peut être interprété en ce sens qu'un recours devant le juge compétent serait exclu ¹⁹. Il conviendrait d'éclaircir ce point dans l'exposé des motifs.

Article 87

15. Selon l'article 87, alinéa 1^{er}, du projet, le déclarant doit démontrer l'origine légale des montants au moyen d'une preuve écrite, complétée le cas échéant par d'autres moyens de preuve tirés du droit commun, à l'exception du serment et de la preuve par témoins. On n'aperçoit pas clairement pourquoi le serment et la preuve par témoins sont tout simplement exclus. S'il est logique qu'un serment du déclarant offrirait trop peu de garanties en l'espèce, tel n'est pas forcément le cas de celui émanant d'autres personnes, comme un notaire par exemple. En outre, le Point de contact n'est pas lié par la force probante alléguée des preuves présentées par le déclarant et il doit encore juger de la valeur probante réelle de celles-ci. Les règles relatives à la preuve devront dès lors faire l'objet d'un nouvel examen sur ce point et les options choisies devront être explicitées dans l'exposé des motifs.

¹⁷ Il ressort de l'article 95 du projet que le tarif des amendes augmente d'année en année de 2017 à 2020.

¹⁸ Directive 2003/48/CE du Conseil du 3 juin 2003 'en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts'. Cette directive sera abrogée au 1^{er} janvier 2016 (article premier, paragraphe 1, de la directive (UE) 2015/2060 du Conseil du 10 novembre 2015 'abrogeant la directive 2003/48/CE en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts'), mais les obligations des États membres de résidence fiscale des bénéficiaires effectifs énoncées à l'article 14 de la directive 2003/48/CE, en ce qui concerne la retenue à la source prélevée au cours de l'année 2016 et des années précédentes, continuent à s'appliquer jusqu'à ce qu'elles soient remplies (article premier, paragraphe 2, d), de la directive 2015/2060).

¹⁹ Voir à cet égard C.C., 19 septembre 2014, n° 130/2014, B.50.

Section 2 – La régularisation de cotisations sociales pour des revenus professionnels de travailleur indépendant

16. Cette section n'appelle aucune observation.

Section 3 – Disposition abrogatoire

Article 94

17. L'article 94 du projet a pour objet d'abroger la loi du 31 décembre 2003 ainsi que les articles 121 à 127/6 de la loi-programme du 27 décembre 2005. Les règles relatives à la valeur probante des attestations-régularisation qui ont été accordées dans le cadre de ces régimes légaux sont par là même également abrogées. L'on peut douter que telle soit effectivement l'intention des auteurs du projet. Il y aura éventuellement lieu de prévoir un régime transitoire.

Section 4 – Mesure transitoire

Section 5 - Entrée en vigueur

18. Ces sections n'appellent aucune observation.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Greet VERBERCKMOES

Jo BAERT

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Greet VERBERCKMOES

Marnix VAN DAMME