



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 59.682/3
van 4 juli 2016

avis 59.682/3
du 4 juillet 2016

over

sur

amendementen op een ontwerp
van wet 'tot invoering van een
permanent systeem inzake
fiscale en sociale regularisatie'
(*Parl.St.* Kamer 2015-16,
nr. 1738/11)

des amendements à un projet
de loi 'visant à instaurer un
système permanent de
régularisation fiscale et sociale'
(*Doc. parl.*, Chambre, 2015-16,
n° 1738/11)

Op 24 juni 2016 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Voorzitter van de Kamer van volksvertegenwoordigers verzocht binnen een termijn van vijf werkdagen een advies te verstrekken over amendementen op een ontwerp van wet 'tot invoering van een permanent systeem inzake fiscale en sociale regularisatie' (*Parl.St.* Kamer 2015-16, nr. 1738/11).

De amendementen zijn door de derde kamer onderzocht op 28 juni 2016. De kamer was samengesteld uit Jo BAERT, kamervoorzitter, Jan SMETS en Koen MUYLLE, staatsraden, Jan VELAERS en Bruno PEETERS, assessoren, en Greet VERBERCKMOES, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Jonas RIEMSLAGH, adjunct-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 4 juli 2016.

*

Le 24 juin 2016, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par le Président de la Chambre des représentants à communiquer un avis, dans un délai de cinq jours ouvrables, sur des amendements à un projet de loi 'visant à instaurer un système permanent de régularisation fiscale et sociale' (*Doc. parl.*, Chambre, 2015-16, n° 1738/11).

Les amendements ont été examinés par la troisième chambre le 28 juin 2016. La chambre était composée de Jo BAERT, président de chambre, Jan SMETS et Koen MUYLLE, conseillers d'État, Jan VELAERS et Bruno PEETERS, assesseurs, et Greet VERBERCKMOES, greffier.

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

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 4 juillet 2016.

*

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 als volgt gemotiveerd:

“Het wetsontwerp maakte aanvankelijk deel uit van het ontwerp van programmawet nr. 1479/001 waarvoor de urgentie werd verleend en dat aangenomen werd tijdens de plenaire vergadering van 17 december 2015. De inwerkingtreding van voorliggende bepalingen was zodoende bepaald op 1 januari 2016. Het deel inzake regularisatie werd echter uit het ontwerp van programmawet gelicht wegens het advies van de Raad van State, dat stelde dat eerst een samenwerkingsakkoord met de gewesten diende te worden gesloten. Bij gebrek aan samenwerkingsakkoord heeft de federale regering beslist een ontwerp in te dienen enkel voor het federale luik.

De opbrengst van voorliggende fiscale en sociale regularisatie werd in 2016 op 250 miljoen euro geraamd (Parl. St. Kamer, DOC 1738/001). In de huidige stand van zaken zal de aangever ten vroegste vanaf 1 juli 2016 een regularisatie aangifte kunnen doen. Teneinde het budgettair rendement te kunnen halen, is een snelle inwerkingtreding vereist. De tarieven verhogen jaarlijks conform afdeling 3, artikel 20 "Wijziging van de tarieven", te beginnen vanaf 2017.

Na de vernietiging van de instructie van de Bijzondere Belastinginspectie dd. 29.01.2015 door de Raad van State, blijkt er nood te zijn aan duidelijke richtsnoeren in verband met de voorwaarden waaronder niet aangegeven inkomsten kunnen worden geregulariseerd. Op dit moment is er een juridisch vacuüm. Belastingplichtigen die met hun fiscale verleden in het reine willen komen door hoge boetes te betalen, kunnen dit op geen enkele manier.

Binnen de administratie werd alles in gereedheid gebracht om te starten met de nieuwe regularisatieronde (ontwikkeling ICT-tool, aanwerving van medewerkers via interne mobiliteit, enz).”

*

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.

*

STREKKING VAN DE AMENDEMENTEN

3. De adviesaanvraag heeft betrekking op acht amendementen (*Parl.St.* Kamer, nr. 54-1738/011) op het ontwerp van wet ‘tot invoering van een permanent systeem inzake fiscale

¹ Aangezien het om amendementen op een wetsontwerp gaat, wordt onder “rechtsgrond” de overeenstemming met de hogere rechtsnormen verstaan.

en sociale regularisatie' (*Parl.St.* Kamer nr. 54-1738/010: tekst aangenomen door de commissies; hierna: wetsontwerp).

4. De strekking van de om advies voorgelegde amendementen kan als volgt worden samengevat.

4.1. De *amendementen nrs. 1 en 4* hebben betrekking op de strafrechtelijke immuniteit in het kader van de fiscale regularisatie, zoals voorzien in artikel 10 van het wetsontwerp.

Amendement nr. 1 beoogt artikel 10 van het wetsontwerp weg te laten.

Amendement nr. 4 strekt tot wijziging van artikel 10, § 1, van het wetsontwerp en beoogt deze bepaling niet langer van toepassing te maken op mededaders en medeplichtigen.

4.2. De *amendementen nrs. 2, 3, 5 en 6* houden verband met de gewestelijke bevoegdheden en de voorwaarde een samenwerkingsakkoord te sluiten.

Amendement nr. 2 strekt ertoe artikel 18 van het wetsontwerp, waaruit blijkt dat de regularisatie van een gewestelijke belasting waarvoor de federale overheid de dienst verzekert enkel mogelijk is wanneer met het betrokken gewest een samenwerkingsakkoord wordt gesloten, in die zin te wijzigen dat een samenwerkingsakkoord met de drie gewesten moet worden gesloten.

Amendement nr. 3 beoogt de regeling van inwerkingtreding in artikel 21 van het wetsontwerp te vervangen. Luidens de voorgestelde regeling treedt de aan te nemen wet in werking nadat met de drie gewesten een samenwerkingsakkoord is gesloten dat bepaalde aspecten van de fiscale regularisatie regelt.

Amendement nr. 5 voorziet in een vergelijkbare regeling. Ingevolge dit amendement zou de aan te nemen wet in werking treden op de eerste dag van de maand volgend op “de stemming” over een samenwerkingsakkoord tussen enerzijds de federale Staat en anderzijds de drie gewesten.

Amendement nr. 6 strekt tot het vervangen van artikel 11 van het wetsontwerp. Dit amendement wijkt af van de door de commissies aangenomen tekst enerzijds op het vlak van de reikwijdte van de verplichting tot fiscale regularisatie – hetgeen luidens de verantwoording bij het amendement verband houdt met de bevoegdheidsproblematiek –, en anderzijds inzake de uitsluiting van de mogelijkheid tot regularisatie van bedragen die in verband kunnen worden gebracht met bepaalde misdrijven.

4.3. De *amendementen nrs. 7 en 8* hebben betrekking op het Contactpunt regularisaties.

Amendement nr. 7 strekt tot wijziging van artikel 2, 1°, van het wetsontwerp, waardoor het Contactpunt regularisaties zou worden opgericht binnen de algemene administratie van de Bijzondere Belastinginspectie.²

Amendement nr. 8 strekt tot wijziging van artikel 7 van het ontwerp teneinde de onderzoeksbevoegdheden van het Contactpunt uit te breiden.

BEVOEGDHEID

5. De bevoegdheidsrechtelijke context voor de ontworpen regeling van fiscale regularisatie is reeds geschetst in de adviezen 58.321/1-2-3-4-VR³ en 58.557/VR/1/3⁴.

Het past die adviezen kort in herinnering te brengen en enige bedenkingen te formuleren omtrent de interpretatie van het wetsontwerp, alvorens de om advies voorgelegde amendementen in het licht hiervan te bespreken.

6. Advies 58.321 van 28 oktober 2015 handelde over een ontworpen regeling van fiscale regularisatie die enkel betrekking had op federale bevoegdheden en waarvan de opbrengst ingevolge de ermee verbonden “heffing *sui generis*” uitsluitend aan de federale overheid toekwam.

6.1. Uit het advies blijkt vooreerst dat de fiscale regularisatie geen betrekking kan hebben op de gewestelijke belastingen waarvoor de federale overheid nog instaat voor de dienst van die belastingen. In dat geval kan die overheid weliswaar de procedureregels voor de inning ervan bepalen, maar dat betekent niet dat ze gerechtigd zou zijn af te zien van de inning ervan en evenmin dat ze die belastingen als voldaan kan beschouwen zonder dat het door de bevoegde gewestelijke overheid bepaalde tarief werd betaald.

6.2. In het advies werd voorts gesteld dat, gelet op de nauwe verwevenheid tussen de federale personenbelasting en de gewestelijke personenbelasting (dit is de gewestelijke aanvullende belasting op de personenbelasting), de ontworpen regeling afbreuk deed aan de bevoegdheden van de gewesten inzake de personenbelasting. Het besluit van het desbetreffende luik van het advies luidt:

“Het gegeven dat de gewesten de bevoegdheid hebben om een aanvullende belasting te heffen op de personenbelasting, brengt met zich mee dat een regularisatieregeling waarbij inkomsten zijn betrokken die normaal in de personenbelasting belast moeten of hadden moeten worden, niet eigenmachtig door de

² De “Algemene administratie van de bijzondere belastinginspectie” is een van de zes algemene administraties van de FOD Financiën zoals vastgesteld bij artikel 1 van het koninklijk besluit van 3 december 2009 ‘houdende regeling van de operationele diensten van de Federale Overheidsdienst Financiën’.

³ Adv.RvS 58.321/1-2-3-4-VR van 28 oktober 2015 over een voorontwerp van ‘programmawet (I)’, *Parl.St.* Kamer, nr. 54-1479/001, (85) 115-122.

⁴ Adv.RvS 58.557/VR/1/3 van 7 december 2015 over een voorontwerp van programmawet – ‘Titel 5, Hoofdstuk 2 – Fiscale en sociale regularisatie’, *Parl.St.* Kamer, nr. 54-1738/001, 41-51.

federale wetgever kan worden vastgesteld als deze regularisatieregeling geen rekening houdt met de gewestelijke aanvullende belasting op de personenbelasting.”

6.3. Bovendien werd in het advies opgemerkt dat niet steeds zal kunnen worden bepaald welke belastingen zijn ontdoken en tijdens welk belastbaar tijdperk. In dat geval kan niet worden uitgemaakt of het gaat om ontdoken federale dan wel om gewestelijke belastingen, en dus ook niet wiens bevoegdheid in het geding is.

6.4. Tot besluit werd in het advies het volgende opgemerkt:

“Gelet op de vermenging van de bevoegdheden van de federale overheid en de gewesten ter zake, zal de regularisatieregeling 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.”

7. Advies 58.557 van 7 december 2015 had betrekking op een ingevolge advies 58.321 aangepast ontwerp.

7.1. Van die ontworpen regeling van fiscale regularisatie werden de gewestelijke belastingen uitgezonderd.

7.2. Wat de personenbelasting betreft, raakte de ontworpen regeling niet aan de regels van de bijzondere financieringswet inzake de personenbelasting. De regularisatie had immers uitsluitend betrekking op de berekening van de ‘belasting Staat’.

7.3. De conclusie dat die regeling geen afbreuk deed aan de belastingbevoegdheid van de gewesten was evenwel slechts geldig in zoverre de bedragen die ter gelegenheid van de regularisatie worden aangegeven, kunnen worden geïdentificeerd naar herkomst en periode. Aangezien er echter ruimte werd gelaten voor de regularisatie van bedragen waarvoor de aard van de ontdoken belasting en het tijdperk waarmee die belasting is verbonden, niet bekend zijn, luidde de conclusie dat die regeling niet in overeenstemming was met de bevoegdheidsrechtelijke regels.

8. In het wetsontwerp waarop de om advies voorgelegde amendementen betrekking hebben, wordt het toepassingsgebied van de fiscale regularisatie beperkt tot “alle gevallen waar het gaat om een federale belasting of een gewestelijke belasting waarvoor de federale overheid de dienst verzekert en waarvoor het in artikel 18 bedoelde samenwerkingsakkoord is afgesloten” (zie artikel 8 inzake de niet-aanwending van de informatie betreffende de regularisatie en artikel 9 inzake de bewijswaarde van het regularisatieattest). Artikel 18 van het wetsontwerp bepaalt dat de “regularisatie van een gewestelijke belasting waarvoor de federale overheid de dienst verzekert, (...) enkel mogelijk [is] wanneer er met het betrokken gewest een samenwerkingsakkoord wordt afgesloten”.

8.1. Aan het in de opmerkingen 6.3 en 7.3 in herinnering gebrachte bevoegdheidsbezwaar wegens de vermenging van de bevoegdheden van de federale overheid en de gewesten indien het niet mogelijk is de aangegeven bedragen te onderwerpen aan de

overeenstemmende belastingregeling en de opbrengst van de regularisatie correct uit te splitsen, wil men tegemoet komen door in artikel 11, derde lid, van het wetsontwerp te bepalen dat het enkel gaat om een regularisatie “voor de federale belastingen en de gewestelijke belastingen waarvoor de federale overheid de dienst verzekert en waarvoor het in artikel 18 bedoelde samenwerkingsakkoord is afgesloten”.⁵

Het is echter helemaal niet duidelijk of dat wel de draagwijdte van artikel 11, derde lid, van het wetsontwerp is,⁶ en of die bepaling inhoudt dat regularisatie niet mogelijk is:

- voor bedragen waarvan wordt aangetoond dat ze te onderwerpen zijn aan een gewestelijke belasting waarvoor het betrokken gewest zelf de dienst verzekert;

- voor bedragen waarvan wordt aangetoond dat ze te onderwerpen zijn aan een gewestelijke belasting waarvoor de federale overheid de dienst verzekert en waarover geen samenwerkingsakkoord is gesloten met het betrokken gewest;

- voor alle andere bedragen waarvan niet wordt aangetoond dat ze te onderwerpen zijn aan de federale belastingen of de gewestelijke belastingen waarover een samenwerkingsakkoord is gesloten met het betrokken gewest.

Amendement nr. 6 strekt ertoe op dit vlak meer duidelijkheid te brengen (zie opmerking 13).

8.2. Ook wanneer een gewest geen samenwerkingsakkoord sluit, lijkt er voor de personenbelasting een regularisatie te kunnen plaatsvinden, ook voor de inkomsten waarvan de aangever niet kan aantonen dat ze hun normale belastingregime hebben ondergaan. Hoe de regularisatie in die gevallen moet gebeuren, is niet duidelijk.

Een voorbeeld ter illustratie van de complexe situaties die zich kunnen voordoen.

Stel dat persoon A zijn woonplaats heeft in het Waalse Gewest van 2015 tot 2016, in het Brusselse Hoofdstedelijke Gewest van 2016 tot 2018 en in het Vlaamse Gewest van 2018 tot 2023. Per hypothese heeft A in die periode zijn inkomsten nooit aangegeven in de personenbelasting. Bij zijn overlijden (in 2023) vindt persoon B (de neef en enige erfgenaam van A, die zijn woonplaats heeft in het Vlaamse Gewest) in het huis van A een som geld in de keukenkast. B kan echter de juiste herkomst ervan niet meteen aantonen. Hij is m.a.w. niet in staat aan te tonen dat deze som geld het normale belastingregime heeft ondergaan. Het bedrag wordt wel tijdig voor de Vlaamse erfbelasting aangegeven en B betaalt de vereiste successierechten.

⁵ Zie *Parl.St.* Kamer, nr. 54-1738/001, 14.

⁶ Artikel 11, tweede lid, van het ontwerp bepaalt immers dat de inkomsten, de sommen, de btw-handelingen en de fiscaal verjaarde kapitalen, of het gedeelte ervan waarvan de aangever niet kan aantonen dat ze hun normale belastingregime hebben ondergaan, geregulariseerd *moeten* worden, terwijl uit het derde lid volgt dat ze slechts geregulariseerd kunnen worden “voor de federale belastingen en de gewestelijke belastingen waarvoor de federale overheid de dienst verzekert en waarvoor het in artikel 18 bedoelde samenwerkingsakkoord is afgesloten”. Vraag is of de opbrengst van de verplichte regularisatie van de in het tweede lid bedoelde bedragen dan integraal naar de federale overheid of de bedoelde gewesten gaat, ook als de aard van de ontdoken belasting en het tijdperk waarmee die belasting is verbonden, niet bekend zijn.

In een geschrift van A (bv. eigenhandig testament) dat B in 2023 ontdekt bij het opruimen van het huis van A, leest B dat A de door hem nagelaten som heeft gevormd:

- deels door een niet aangegeven nalatenschap (per hypothese fiscaal verjaard kapitaal) van een tante die op het ogenblik van haar overlijden reeds vijf jaar in Wallonië woonde, en

- deels door de hiervoor niet in de personenbelasting aangegeven inkomsten gedurende jaren 2015 tot 2022. Meer details kent B niet. Hij wil echter alles regulariseren en richt zich tot het Contactpunt.

Luidens artikel 11, derde lid, van het wetsontwerp kunnen deze bedragen blijkbaar wel worden geregulariseerd voor de federale belastingen (in dit geval de nog niet verjaarde federale personenbelasting die normaal nog lastens de nalatenschap kan worden geheven, rekening houdende met een periode van drie jaar) en de gewestelijke belastingen (in dit geval de gewestelijke aanvullende belasting op de niet verjaarde personenbelasting) waarvoor de federale overheid de dienst verzekert. Stel evenwel dat enkel het Vlaamse Gewest met de federale overheid een samenwerkingsakkoord heeft gesloten, dan is niet duidelijk hoe de personenbelasting lastens de nalatenschap kan worden geregulariseerd.

Het fiscaal verjaarde deel van het kapitaal uit de niet door A aangegeven nalatenschap van de tante moet niet worden geregulariseerd, want B is niet diegene die het fiscale misdrijf heeft begaan.

Ook als de aangever wel diegene is die het fiscale misdrijf heeft begaan, rijzen er echter moeilijkheden (zie het voorbeeld dat wordt gegeven in de toelichting bij amendement nr. 2).

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Amendement nr. 1

9. Het al of niet weglaten van artikel 10 uit het wetsontwerp is een opportuniteitskwestie, waarover het oordeel aan de wetgever toekomt.

Indien tot de weglating ervan wordt besloten, zal ook artikel 5, eerste lid, moeten worden aangepast, dat immers verwijst naar artikel 10, § 1.

Artikel 17 van het wetsontwerp bevat een vergelijkbare immuniteit met betrekking tot de regularisatie van de sociale bijdragen voor de beroepsinkomsten als zelfstandige. De wetgever zal in die hypothese derhalve ook dienen te oordelen over het al of niet behouden van dat artikel.

Amendementen nrs. 2, 3 en 5

10. Deze amendementen gaan uit van de premisse dat de bevoegdheidsproblemen die de fiscale regularisatie oproept niet kunnen worden opgelost wanneer de federale overheid een samenwerkingsakkoord sluit met één enkel gewest of met twee van de drie gewesten. Volgens de stellers van deze amendementen is een samenwerkingsakkoord vereist tussen de federale overheid en alle drie de gewesten.

Zoals in opmerking 6.3 in herinnering is gebracht, kan het probleem dat de in het geding zijnde bevoegdheden niet te onderscheiden zijn als niet duidelijk is welke belastingen zijn ontdoken en tijdens welk belastbaar tijdperk,⁷ worden opgelost door het sluiten van een samenwerkingsakkoord tussen de federale overheid en *alle* gewesten. Voor zover een samenwerkingsakkoord geen uitwisseling, afstand of teruggave van bevoegdheden inhoudt, is het een probaat middel ingeval van verweven bevoegdheden: een samenwerkingsakkoord biedt immers de mogelijkheid eigen bevoegdheden gezamenlijk uit te oefenen.⁸

11. Ingeval de regeling zo wordt aangepast dat regularisatie slechts mogelijk is indien de bedragen die worden aangegeven, kunnen worden geïdentificeerd naar herkomst en periode (zie amendement nr. 6), dient het volgende te worden opgemerkt.

11.1. Als gevolg van amendement nr. 2 zal de regularisatie van een gewestelijke belasting waarvoor de federale overheid de dienst verzekert, enkel mogelijk zijn wanneer er met alle gewesten samen een samenwerkingsakkoord is gesloten.

Strikt genomen staat het de federale wetgever vrij om de uitoefening van zijn bevoegdheid – in dit geval het bepalen van de toepasselijkheid van het stelsel van regularisatie ten aanzien van gewestelijke belastingen waarvoor de federale overheid de dienst verzekert –, te

⁷ De verplichting tot regularisatie lijkt immers ook inkomsten, sommen, btw-handelingen en fiscaal verjaarde kapitalen, of het gedeelte ervan, te treffen waarvan de aangever niet kan aantonen dat ze hun normale belastingregime hebben ondergaan (zie artikel 11, tweede lid, van het wetsontwerp).

⁸ Er kan in herinnering worden gebracht wat de algemene vergadering van de afdeling Wetgeving daaromtrent in advies 45.804/AV heeft opgemerkt:

“2.2.2. Krachtens artikel 92bis, § 1, eerste lid, van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 kunnen de federale Staat, de gemeenschappen en de gewesten samenwerkingsakkoorden sluiten die onder meer betrekking hebben op de gezamenlijke oprichting en het gezamenlijk beheer van gemeenschappelijke diensten en instellingen, op het gezamenlijk uitoefenen van eigen bevoegdheden, of op de gemeenschappelijke ontwikkeling van initiatieven.

Samenwerkingsakkoorden zijn bedoeld als een aanvulling op het beginsel van de exclusieve bevoegdheden van de Staat, de gemeenschappen en de gewesten, en geenszins als een afwijking van dat beginsel (...). Er wordt mee beoogd een oplossing te bieden voor de moeilijkheid die erin bestaat om, in een stelsel van exclusieve bevoegdheden, gezamenlijk een beleid uit te werken (...). Essentieel is evenwel dat bevoegdheden samen worden uitgeoefend, wat een inbreng van elke bij het samenwerkingsakkoord of onderdeel ervan betrokken partij veronderstelt.

Het sluiten van een samenwerkingsakkoord mag er daarentegen niet toe leiden dat de federale Staat, een gemeenschap of een gewest zich ontdoet van de uitoefening van een bevoegdheid die hen door de Grondwet of door een bijzondere wet is toegewezen. Een samenwerkingsakkoord mag met andere woorden geen uitwisseling, afstand of teruggave van bevoegdheden inhouden (...).” (adv.RvS 45.804/AV van 13 januari 2009 over een voorontwerp van ordonnantie ‘houdende instemming met het Samenwerkingsakkoord tussen het Vlaamse Gewest, het Waalse Gewest en het Brussels Hoofdstedelijk Gewest, met betrekking tot de implementatie van de bedrijfstoelageregeling, gedaan te Brussel op ... 2008’).

In een beperkt aantal gevallen heeft het Grondwettelijk Hof uit de verweven aard van de bevoegdheden zelfs een samenwerkingsverplichting afgeleid (Y. PEETERS, *De plaats van samenwerkingsakkoorden in het constitutioneel kader*, Brugge, die Keure, 2016, p. 102 e.v., nrs. 222-233).

laten afhangen van het al dan niet bestaan van een samenwerkingsakkoord. Een dergelijke regeling doet geen afbreuk aan de autonomie van de verschillende overheden en houdt geen overdracht of afstand van bevoegdheid in, al was het maar omdat de federale overheid zelf ook moet instemmen met een dergelijk akkoord.

Met het oog op de rechtszekerheid kan het echter zinvol zijn om in de betrokken bepaling te verduidelijken of dat het samenwerkingsakkoord met “de drie gewesten” ook vereist is wanneer een of meer gewesten zelf instaan voor de dienst van de belasting. Volgens een letterlijke interpretatie van het aldus gewijzigde artikel 18 zou dat het geval zijn, terwijl het gehele stelsel van de fiscale regularisatie beperkt is tot de regularisatie van federale belastingen en gewestelijke belastingen *waarvoor de federale overheid de dienst verzekert*.

Dezelfde opmerking geldt *mutatis mutandis* ten aanzien van de amendementen nrs. 3 en 5.

11.2. Met amendement nr. 3 wordt de inwerkingtreding van de wet gekoppeld aan het sluiten van een samenwerkingsakkoord.⁹ Het laten afhangen van de inwerkingtreding van een wettelijke regeling van een feitelijke gebeurtenis staat op gespannen voet met de rechtszekerheid en met de transparantie van de regelgeving. De datum van de inwerkingtreding van de wet dreigt immers onzeker te blijven zolang niet officieel is bekendgemaakt wanneer dat akkoord is gesloten.

Het is bovendien aannemelijk dat het beoogde samenwerkingsakkoord ter instemming moet worden voorgelegd aan de betrokken parlementen. Uit artikel 92*bis*, § 1, tweede lid, van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 ‘tot hervorming der instellingen’ kan de regel worden afgeleid dat een samenwerkingsakkoord dat aan de parlementen ter instemming is voorgelegd, bij gebreke van een afwijkende regeling in het samenwerkingsakkoord, pas in werking kan treden op de tiende dag te rekenen vanaf de bekendmaking in het Belgisch Staatsblad van de laatste wetgevende akte van instemming met het akkoord.

Amendement nr. 5 voorziet dan weer in de inwerkingtreding van de wet “op de eerste dag van de maand volgend op de stemming”. Dat is ongelukkig, vermits die stemming ook kan resulteren in een verwerping van het akkoord. Er zou derhalve dienen te worden geschreven “volgend op de datum waarop instemming wordt verleend met”, en dienen te worden gespecificeerd of het enkel de instemming door de federale wetgever, dan wel de instemming door het laatste betrokken parlement betreft (allicht dit laatste). Het is strikt genomen mogelijk dat de wet en het betrokken samenwerkingsakkoord niet op hetzelfde ogenblik in werking treden. Indien de wet eerder in werking treedt dan het betrokken samenwerkingsakkoord, zal overeenkomstig artikel 18 van het wetsontwerp geen regularisatie kunnen plaatsvinden van gewestelijke belastingen waarvoor de federale overheid de dienst verzekert. Desondanks rijst de vraag of een dergelijke hypothese spoort met de bedoeling van de stellers van de amendementen en of de rechtszekerheid hierdoor niet in het gedrang dreigt te komen.

⁹ De voorgestelde regeling heeft betrekking op de inwerkingtreding van de gehele wet, dus zowel de fiscale als de sociale regularisatie. Vraag is of dit bedoeld is. Het te sluiten samenwerkingsakkoord zal immers enkel gaan over de fiscale regularisatie en niet over de sociale regularisatie. Deze opmerking geldt ook voor amendement nr. 5.

Meer in het algemeen – en los van de inwerkingtreding van het samenwerkingsakkoord – rijst overigens de vraag of het in werking stellen van de wet afhankelijk kan worden gemaakt van het tot stand komen van “een” akkoord. Noch uit artikel 18 van het wetsontwerp, noch uit het voorgestelde artikel 21 (amendementen nr. 3 en 5) blijkt immers duidelijk welke aangelegenheden in het samenwerkingsakkoord moeten worden geregeld. Er wordt slechts zeer in het algemeen aangegeven waarop dat akkoord betrekking moet hebben.

Het is aangewezen een en ander te verduidelijken.

Amendement nr. 4

12. Amendement nr. 4 betreft een opportuniteitskwestie, waarover het oordeel aan de wetgever toekomt.

Amendement nr. 6

13. Het voorgestelde artikel 11, derde lid, bepaalt dat de regularisatie slechts mogelijk is “voor zover de aangever aan de hand van een schriftelijk bewijs, zo nodig aangevuld met andere bewijsmiddelen van het gemeen recht, met uitzondering van de eed en het bewijs door getuigen, de aard van de belasting aantoonst alsook de belastingscategorie waartoe de inkomsten, de sommen, de btw-handelingen en de fiscaal verjaarde kapitalen die niet hun normale belastingregime hebben ondergaan, behoren”.¹⁰

Deze bepaling, gelezen in samenhang met het voorgestelde artikel 11, vijfde lid, expliciteert het vereiste dat moet kunnen worden aangetoond dat de te regulariseren bedragen binnen het toepassingsgebied van de wet vallen.¹¹ Gelet op hetgeen uiteengezet is omtrent de bevoegdheid (zie in het bijzonder opmerking 8.1), is dergelijke bepaling nodig.

14. Het ontworpen artikel 11, vierde lid, strekt ertoe de mogelijkheid tot regularisatie uit te sluiten voor inkomsten, sommen en kapitalen die in verband kunnen worden gebracht met bepaalde misdrijven, zoals terrorisme, georganiseerde misdaad of illegale handel in wapens. De omschrijving “de inkomsten, de sommen en de kapitalen *die in verband kunnen worden gebracht met*” lijkt echter vanuit het oogpunt van rechtszekerheid een te vage omschrijving.

¹⁰ Onder “fiscaal verjaarde kapitalen” dient te worden verstaan de in het kader van de regeling van fiscale regularisatie “bedoelde kapitalen ten aanzien waarvan de fiscale administratie ingevolge het verstrijken van de termijnen (...) op het ogenblik van de indiening van de regularisatieaangifte geen heffingsbevoegdheid meer kan uitoefenen in hoofde van diegene op wiens naam de regularisatieaangifte is ingediend” (artikel 2, 11°, van het wetsontwerp). Het valt moeilijk in te zien hoe de aangever voor dergelijke kapitalen kan aantonen dat zij hun normale belastingregime hebben ondergaan.

¹¹ In de voorgestelde tekst wordt gesteld dat “de aard” van de belasting moet worden aangetoond “alsook de belastingcategorie”. In elk geval zal ook het tijdperk waarmee die belasting is verbonden, aangetoond moeten worden. In de verantwoording van het amendement wordt dit wel vermeld, maar in de voorgestelde tekst komt dit element niet expliciet voor.

Amendement nr. 7

15. Luidens artikel 37 van de Grondwet berust de federale uitvoerende macht, zoals zij door de Grondwet is geregeld, bij de Koning. Daaruit volgt dat de regeling van de organisatie en de werking van de bestuursdiensten zaak is van de Koning. Van dit beginsel kan de wetgever slechts afwijken wanneer daartoe een dwingende reden bestaat, zoals wanneer een hogere rechtsnorm daartoe zou verplichten of wanneer dit ingrijpen zijn reden vindt in het vrijwaren van de rechten van de burger. In beginsel dienen de met de uitvoering van wetsbepalingen belaste organen op een generieke wijze te worden aangewezen. Een alternatief is aan de Koning de opdracht te verlenen om telkens de betrokken organen aan te wijzen.

Amendement nr. 8

16. Bij dit amendement zijn geen opmerkingen te maken.

*

1. Conformément à l'article 84, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 3^o, 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 comme suit :

« Het wetsontwerp maakte aanvankelijk deel uit van het ontwerp van programmawet nr. 1479/001 waarvoor de urgentie werd verleend en dat aangenomen werd tijdens de plenaire vergadering van 17 december 2015. De inwerkingtreding van voorliggende bepalingen was zodoende bepaald op 1 januari 2016. Het deel inzake regularisatie werd echter uit het ontwerp van programmawet gelicht wegens het advies van de Raad van State, dat stelde dat eerst een samenwerkingsakkoord met de gewesten diende te worden gesloten. Bij gebrek aan samenwerkingsakkoord heeft de federale regering beslist een ontwerp in te dienen enkel voor het federale luik.

De opbrengst van voorliggende fiscale en sociale regularisatie werd in 2016 op 250 miljoen euro geraamd (Parl. St. Kamer, DOC 1738/001). In de huidige stand van zaken zal de aangever ten vroegste vanaf 1 juli 2016 een regularisatie aangifte kunnen doen. Teneinde het budgettair rendement te kunnen halen, is een snelle inwerkingtreding vereist. De tarieven verhogen jaarlijks conform afdeling 3, artikel 20 "Wijziging van de tarieven", te beginnen vanaf 2017.

Na de vernietiging van de instructie van de Bijzondere Belastinginspectie dd. 29.01.2015 door de Raad van State, blijkt er nood te zijn aan duidelijke richtsnoeren in verband met de voorwaarden waaronder niet aangegeven inkomsten kunnen worden geregulariseerd. Op dit moment is er een juridisch vacuüm. Belastingplichtigen die met hun fiscale verleden in het reine willen komen door hoge boetes te betalen, kunnen dit op geen enkele manier.

Binnen de administratie werd alles in gereedheid gebracht om te starten met de nieuwe regularisatieronde (ontwikkeling ICT-tool, aanwerving van medewerkers via interne mobiliteit, enz) ».

*

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.

*

PORTÉE DES AMENDEMENTS

3. La demande d'avis porte sur huit amendements (*Doc. parl.*, Chambre, n° 54-1738/011) au projet de loi 'visant à instaurer un système permanent de régularisation fiscale et sociale' (*Doc. parl.*, Chambre, n° 54-1738/010: texte adopté par les commissions; ci-après : projet de loi).

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

4. La portée des amendements soumis pour avis peut être résumée comme suit.

4.1. Les *amendements n^{os} 1 et 4* concernent l'immunité pénale dans le cadre de la régularisation fiscale, prévue à l'article 10 du projet de loi.

L'amendement n° 1 vise à supprimer l'article 10 du projet de loi.

L'amendement n° 4 tend à modifier l'article 10, § 1^{er}, du projet de loi et vise à ne plus rendre cette disposition applicable aux coauteurs et complices.

4.2. Les *amendements n^{os} 2, 3, 5 et 6* sont liés aux compétences régionales et à la condition de conclure un accord de coopération.

L'amendement n° 2 vise à modifier l'article 18 du projet de loi, qui prévoit que la régularisation d'un impôt régional dont l'autorité fédérale assure le service n'est possible que lorsqu'un accord de coopération est conclu avec la région concernée, en ce sens qu'un accord de coopération doit être conclu avec les trois régions.

L'amendement n° 3 vise à remplacer la disposition d'entrée en vigueur prévue à l'article 21 du projet de loi. Selon le dispositif proposé, la loi dont l'adoption est envisagée entrera en vigueur lorsqu'un accord de coopération aura été conclu avec les trois régions, qui règle des aspects déterminés de la régularisation fiscale.

L'amendement n° 5 prévoit un régime comparable. Consécutivement à cet amendement, la loi à adopter entrerait en vigueur le premier jour du mois qui suit « le vote » d'un accord de coopération entre l'État fédéral, d'une part, et les trois régions, d'autre part.

L'amendement n° 6 vise à remplacer l'article 11 du projet de loi. Cet amendement s'écarte du texte adopté par les commissions, d'une part, en ce qui concerne l'étendue de l'obligation de régularisation fiscale – ce qui, selon la justification de l'amendement, est lié à la problématique de la compétence –, et, d'autre part, en matière d'exclusion de la possibilité de régulariser des montants susceptibles d'être liés à des infractions déterminées.

4.3. Les *amendements n^{os} 7 et 8* concernent le Point de contact-régularisations.

L'amendement n° 7 vise à modifier l'article 2, 1°, du projet de loi, de manière à ce que le Point de contact-régularisations soit créé au sein de l'administration générale de l'Inspection spéciale des impôts².

L'amendement n° 8 vise à modifier l'article 7 du projet afin d'élargir les pouvoirs d'investigation du Point de contact.

² L'« Administration générale de l'Inspection spéciale des impôts » est une des six administrations générales du SPF Finances fixées à l'article 1^{er} de l'arrêté royal du 3 décembre 2009 'organique des services opérationnels du Service public fédéral Finances'.

COMPÉTENCE

5. Les avis 58.321/1-2-3-4-VR³ et 58.557/VR/1/3⁴ ont déjà décrit sur le plan du droit des compétences le contexte du régime de régularisation fiscale en projet.

Il convient de rappeler brièvement ces avis et d'émettre quelques considérations à propos de l'interprétation du projet de loi, avant d'examiner sous cet angle les amendements soumis pour avis.

6. L'avis 58.321 du 28 octobre 2015 traitait d'un régime de régularisation fiscale en projet qui concernait uniquement les compétences fédérales et dont le produit résultant du « prélèvement *sui generis* » qui y est lié revenait à la seule autorité fédérale.

6.1. Il ressort tout d'abord de l'avis que la régularisation fiscale ne saurait avoir trait aux impôts régionaux dont l'autorité fédérale assure encore le service. Si, dans ce cas, cette autorité peut fixer les règles de procédure pour leur perception, il n'en résulte toutefois pas qu'elle serait habilitée à renoncer à leur perception, ni qu'elle peut considérer ces impôts comme acquittés sans qu'ils aient été payés au taux fixé par l'autorité régionale compétente.

6.2. Par ailleurs, l'avis énonçait que, compte tenu de l'étroite interdépendance entre l'impôt des personnes physiques fédéral et l'impôt des personnes physiques régional (il s'agit de la taxe additionnelle régionale à l'impôt des personnes physiques), le régime en projet portait atteinte aux compétences des régions en matière d'impôt sur les personnes physiques. La conclusion du volet y relatif de l'avis s'énonce comme suit :

« Le fait que les régions sont compétentes pour percevoir une taxe additionnelle à l'impôt des personnes physiques, implique que le législateur fédéral ne peut pas arrêter d'autorité un régime de régularisation portant sur des revenus qui doivent ou auraient dû normalement être imposés à l'impôt des personnes physiques, si ce régime de régularisation ne tient pas compte de la taxe additionnelle régionale à l'impôt des personnes physiques ».

6.3. En outre, l'avis observait qu'il ne sera pas toujours possible de déterminer quels impôts ont été éludés, ni durant quelle période imposable. Dans ce cas, on ne peut pas déterminer s'il s'agit d'impôts fédéraux ou régionaux éludés, et donc pas non plus les compétences en cause.

6.4. En conclusion, l'avis a relevé ce qui suit :

« Compte tenu de la confusion des compétences de l'autorité fédérale et des régions en la matière, le 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 ».

³ Avis C.E. 58.321/1-2-3-4-VR du 28 octobre 2015 sur un avant-projet de 'loi-programme (I)', *Doc. parl.*, Chambre, n° 54-1479/001, (85) pp. 115-122.

⁴ Avis C.E. 58.557/VR/1/3 du 7 décembre 2015 sur un avant-projet de loi-programme – 'Titre 5, Chapitre 2 – Régularisation fiscale et sociale', *Doc. parl.*, Chambre, n° 54-1738/001, pp. 41-51.

7. L'avis 58.557 du 7 décembre 2015 concernait un projet adapté à la suite de l'avis 58.321.

7.1. Les impôts régionaux ont été exclus de ce régime de régularisation fiscale en projet.

7.2. En ce qui concerne l'impôt des personnes physiques, le régime en projet n'affectait pas les règles de la loi spéciale de financement en matière d'impôt des personnes physiques. En effet, la régularisation portait uniquement sur le calcul de l'«impôt État».

7.3. Toutefois, la conclusion selon laquelle ce régime ne portait pas atteinte à la compétence fiscale des régions n'était valable que pour autant que l'origine et la période des montants déclarés en vue de la régularisation puissent être identifiées. Étant donné cependant qu'une marge était prévue pour la régularisation de montants pour lesquels la nature de l'impôt éludé et la période liée à cet impôt ne sont pas connues, il avait été conclu que ce régime n'était pas conforme aux règles relatives à la répartition des compétences.

8. Le projet de loi sur lequel portent les amendements soumis pour avis limite le champ d'application de la régularisation fiscale à « tous les cas où il s'agit d'un impôt fédéral ou d'un impôt régional dont l'autorité fédérale assure le service et pour lequel l'accord de coopération visé à l'article 18 est conclu » (voir l'article 8 concernant la non-utilisation des informations relatives à la régularisation et l'article 9 relatif à la valeur probante de l'attestation-régularisation). L'article 18 du projet de loi dispose que la « régularisation d'un impôt régional dont l'autorité fédérale assure le service n'est possible que lorsqu'un accord de coopération est conclu avec la région concernée ».

8.1. On entend répondre à l'objection de compétence du fait de la confusion des compétences de l'autorité fédérale et des régions s'il n'est pas possible de soumettre les montants déclarés au régime de taxation correspondant et de ventiler correctement le produit de la régularisation, rappelée dans les observations 6.3 et 7.3, en prévoyant à l'article 11, alinéa 3, du projet de loi qu'il s'agit uniquement d'une régularisation « pour les impôts fédéraux et les impôts régionaux dont l'autorité fédérale assure le service et pour lesquels l'accord de coopération visé à l'article 18 est conclu »⁵.

Toutefois, on n'aperçoit pas si telle est bien la portée de l'article 11, alinéa 3, du projet de loi ⁶ et si cette disposition implique qu'une régularisation n'est pas possible :

- pour des montants dont il est démontré qu'ils doivent être soumis à un impôt régional dont la région concernée assure elle-même le service;

⁵ Voir *Doc. parl.*, Chambre, n° 54-1738/001, p. 14.

⁶ En effet, l'article 11, alinéa 2, du projet dispose que les revenus, les sommes, les opérations T.V.A. et les capitaux fiscalement prescrits, ou bien la partie de ceux-ci, dont le déclarant ne peut démontrer qu'ils ont été soumis à leur régime fiscal ordinaire *doivent* être régularisés, alors qu'il résulte de l'alinéa 3 qu'ils ne peuvent être régularisés que « pour les impôts fédéraux et les impôts régionaux dont l'autorité fédérale assure le service et pour lesquels l'accord de coopération visé à l'article 18 est conclu ». La question se pose de savoir si le produit de la régularisation obligatoire des montants visés à l'alinéa 2 est alors intégralement attribué à l'autorité fédérale ou aux régions concernées, même si la nature de l'impôt éludé et la période liée à cet impôt ne sont pas connues.

- pour des montants dont il est démontré qu'ils doivent être soumis à un impôt régional dont l'autorité fédérale assure le service et pour lequel aucun accord de coopération n'a été conclu avec la région concernée;

- pour tous les autres montants dont il n'est pas démontré qu'ils doivent être soumis aux impôts fédéraux ou aux impôts régionaux pour lesquels un accord de coopération a été conclu avec la région concernée.

L'amendement n° 6 vise à apporter davantage de précision sur ce point (voir l'observation 13).

8.2. Il semble que l'on puisse procéder à une régularisation de l'impôt des personnes physiques même lorsqu'une région ne conclut pas d'accord de coopération, et même pour les revenus dont le déclarant ne peut démontrer qu'ils ont été soumis à leur régime fiscal ordinaire. On n'aperçoit pas clairement comment la régularisation doit être opérée dans ces cas.

Un exemple pour illustrer les situations complexes susceptibles de se présenter.

Supposons que la personne A est domiciliée en Région wallonne de 2015 à 2016, en Région de Bruxelles-Capitale de 2016 à 2018 et en Région flamande de 2018 à 2023. Par hypothèse, A n'a jamais déclaré ses revenus à l'impôt des personnes physiques pendant cette période. Lors de son décès (en 2023), la personne B (le neveu et unique héritier de A, qui est domicilié en Région flamande) trouve dans la maison de A une somme d'argent dans une armoire de cuisine. B ne peut toutefois pas en démontrer directement l'origine exacte. En d'autres termes, il n'est pas en mesure de démontrer que cette somme d'argent a été soumise au régime fiscal ordinaire. Le montant est toutefois déclaré dans les délais à l'impôt de succession flamand et B paie les droits de succession requis.

Dans un écrit de A (par exemple testament olographe) que B découvre en 2023 en vidant la maison de A, B lit que A a constitué la somme qu'il lui a laissée :

- en partie par une succession non déclarée (par hypothèse un capital fiscalement prescrit) d'une tante qui, au moment de son décès, habitait déjà depuis cinq ans en Wallonie, et

- en partie par les revenus précités non déclarés à l'impôt des personnes physiques pendant les années 2015 à 2022. B n'a pas connaissance d'autres détails. Il veut toutefois tout régulariser et s'adresse au Point de contact.

Selon l'article 11, alinéa 3, du projet de loi, ces montants peuvent manifestement faire l'objet d'une régularisation pour les impôts fédéraux (en l'occurrence l'impôt des personnes physiques fédéral non encore prescrit, qui normalement peut encore être perçu à charge de la succession, en tenant compte d'une période de trois ans) et pour les impôts régionaux (en l'occurrence la taxe additionnelle régionale à l'impôt des personnes physiques non prescrit) dont l'autorité fédérale assure le service. Supposons toutefois que seule la Région flamande a conclu un accord de coopération avec l'autorité fédérale; dans ce cas, on aperçoit mal comment l'impôt des personnes physiques peut être régularisé à charge de la succession.

La partie du capital fiscalement prescrite provenant de la succession de la tante non déclarée par A ne doit pas être régularisée, B n'étant pas la personne qui a commis l'infraction fiscale.

Toutefois, des problèmes se posent même si le déclarant est bel et bien la personne qui a commis l'infraction fiscale (voir l'exemple donné dans le commentaire de l'amendement n° 2).

EXAMEN DU TEXTE

Amendement n° 1

9. Le choix de supprimer ou non l'article 10 du projet de loi est une question d'opportunité, qui relève de l'appréciation du législateur.

S'il est décidé de le supprimer, il faudra également adapter l'article 5, alinéa 1^{er}, qui fait en effet référence à l'article 10, § 1^{er}.

L'article 17 du projet de loi prévoit une immunité comparable en ce qui concerne la régularisation des cotisations sociales pour les revenus professionnels de travailleur indépendant. Dans cette hypothèse, le législateur devra dès lors également apprécier s'il y a lieu de maintenir ou non cet article.

Amendements n^{os} 2, 3 et 5

10. Ces amendements sont fondés sur la prémisse que les problèmes de compétence que soulève la régularisation fiscale ne peuvent pas être résolus par la conclusion d'un accord de coopération entre l'autorité fédérale et une seule région ou deux des trois régions. Selon les auteurs de ces amendements, un accord de coopération est requis entre l'autorité fédérale et chacune des trois régions.

Comme il a été rappelé dans l'observation 6.3, la difficulté de distinguer les compétences en cause lorsqu'il n'est pas possible de déterminer précisément quels impôts ont été éludés et au cours de quelle période imposable⁷ peut être résolue par la conclusion d'un accord de coopération entre l'autorité fédérale et *toutes* les régions. Dans la mesure où un accord de coopération n'entraîne pas d'échange, d'abandon ou de restitution de compétences, il constitue un outil efficace en cas de compétences imbriquées : un accord de coopération permet en effet un exercice conjoint de compétences propres⁸.

⁷ L'obligation de régularisation semble en effet également viser des revenus, sommes, opérations T.V.A. et capitaux fiscalement prescrits, ou bien la partie de ceux-ci, dont le déclarant ne peut démontrer qu'ils ont été soumis à leur régime fiscal ordinaire (voir l'article 11, alinéa 2, du projet de loi).

⁸ On peut rappeler les observations que l'assemblée générale de la section de législation du Conseil d'État a formulées à ce sujet dans l'avis 45.804/AG :

« 2.2.2. L'article 92bis, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, de la loi spéciale du 8 août 1980, permet à l'État, aux Communautés et aux Régions de conclure des accords de coopération qui portent notamment sur la création et la gestion conjointes de

11. Si le régime est adapté en ce sens que la régularisation n'est possible que si les montants qui sont déclarés peuvent être identifiés quant à l'origine et à la période (voir l'amendement n° 6), il faut observer ce qui suit.

11.1. Consécutivement à l'amendement n° 2, la régularisation d'un impôt régional dont l'autorité fédérale assure le service ne sera possible que si un accord de coopération est conclu conjointement avec toutes les régions.

Au sens strict, le législateur fédéral est libre de subordonner l'exercice de sa compétence – en l'occurrence la détermination de l'applicabilité du régime de régularisation à l'égard des impôts régionaux dont l'autorité fédérale assure le service – à l'existence ou non d'un accord de coopération. Un tel régime n'affecte pas l'autonomie des différentes autorités et n'entraîne pas de transfert ou d'abandon de compétence, ne fût-ce que parce que l'autorité fédérale doit elle-même donner son assentiment à un tel accord.

Pour des raisons de sécurité juridique, il peut cependant être judicieux de préciser dans la disposition concernée si l'accord de coopération « avec les trois régions » est également requis lorsqu'une ou plusieurs régions assurent elles-mêmes le service de l'impôt. Tel serait le cas selon une interprétation littérale de l'article 18 ainsi modifié, alors que l'ensemble du régime de la régularisation fiscale est limité à la régularisation des impôts fédéraux et des impôts régionaux dont *l'autorité fédérale assure le service*.

La même observation s'applique *mutatis mutandis* à l'égard des amendements n°s 3 et 5.

11.2. L'amendement n° 3 lie l'entrée en vigueur de la loi à la conclusion d'un accord de coopération⁹. Le fait de faire dépendre l'entrée en vigueur d'un dispositif législatif d'un événement factuel se heurte à la sécurité juridique et à la transparence des textes réglementaires. La date d'entrée en vigueur de la loi risque en effet de rester incertaine aussi longtemps qu'il n'y a pas eu de publication officielle de la date à laquelle cet accord a été conclu.

services et institutions communs, sur l'exercice conjoint de compétences propres, ou sur le développement d'initiatives en commun.

Des accords de coopération ont vocation à compléter le principe de la répartition exclusive des compétences à l'État, aux Communautés et aux Régions, et nullement à y déroger^(...). Ils permettent notamment de résoudre la difficulté, inhérente à un système de compétences exclusives, de mener une politique commune^(...). Il est cependant essentiel que les compétences soient exercées conjointement, ce qui suppose une participation de chacune des parties concernées par l'accord de coopération ou de leurs composantes.

En revanche, la conclusion d'un accord de coopération ne peut conduire à ce que l'État fédéral, une Communauté ou une Région se dépouille de l'exercice d'une compétence qui lui a été attribuée par la Constitution ou par une loi spéciale. En d'autres mots, un accord de coopération ne peut entraîner un échange, un abandon ou une restitution de compétence^(...)» (avis C.E. 45.804/AG du 13 janvier 2009 sur un avant-projet d'ordonnance 'portant assentiment à l'Accord de coopération entre la Région flamande, la Région wallonne et la Région de Bruxelles-Capitale, relatif à la mise en place du régime de paiement unique, fait à Bruxelles le ... 2008').

Dans un nombre limité de cas, la Cour constitutionnelle a même déduit de la nature imbriquée des compétences une obligation de conclure un accord de coopération (Y. PEETERS, *De plaats van samenwerkingsakkoorden in het constitutioneel kader*, Bruges, la Charte, 2016, pp. 102 et s., n°s 222-233).

⁹ La disposition proposée concerne l'entrée en vigueur de l'ensemble de la loi, donc à la fois la régularisation fiscale et la régularisation sociale. Reste à savoir si telle est l'intention. L'accord de coopération à conclure ne portera en effet que sur la régularisation fiscale et non sur la régularisation sociale. Cette observation vaut également pour l'amendement n° 5.

On peut en outre considérer que l'accord de coopération visé doit être soumis à l'assentiment des parlements concernés. Il peut se déduire de la règle inscrite à l'article 92bis, § 1^{er}, alinéa 2, de la loi spéciale du 8 août 1980 'de réformes institutionnelles' qu'à défaut de disposition dérogatoire dans l'accord de coopération, un accord de coopération qui est soumis à l'assentiment des parlements, ne peut entrer en vigueur que le dixième jour qui suit la date de publication au Moniteur belge du dernier acte législatif portant assentiment à l'accord.

L'amendement n° 5 prévoit quant à lui l'entrée en vigueur de la loi « le 1^{er} jour du mois qui suit le vote ». Cette formulation est malheureuse, dès lors que ce vote peut également avoir pour effet de rejeter l'accord. Il faudrait par conséquent écrire « suivant la date à laquelle l'assentiment est donné », et préciser s'il s'agit uniquement de l'assentiment par le législateur fédéral ou de l'assentiment par le dernier parlement concerné (il faut probablement retenir cette dernière hypothèse). Strictement parlant, il est possible que la loi et l'accord de coopération concerné n'entrent pas en vigueur au même moment. Si la loi entre en vigueur avant l'accord de coopération concerné, il ne pourra pas, conformément à l'article 18 du projet de loi, y avoir de régularisation des impôts régionaux dont l'autorité fédérale assure le service. La question se pose néanmoins de savoir si une telle hypothèse s'accorde avec l'intention des auteurs des amendements et si la sécurité juridique ne risque pas d'être ainsi affectée.

Plus généralement – et indépendamment de l'entrée en vigueur de l'accord de coopération – se pose par ailleurs la question de savoir si la mise en vigueur de la loi peut être subordonnée à l'élaboration d'un accord. En effet, ni l'article 18 du projet de loi, ni l'article 21 proposé (amendements n°s 3 et 5) ne font clairement apparaître les matières qui doivent être réglées dans l'accord de coopération. Il est seulement indiqué d'une manière très générale sur quoi cet accord doit porter.

Il convient d'apporter des précisions à cet égard.

Amendement n° 4

12. L'amendement n° 4 concerne une question d'opportunité, dont l'appréciation revient au législateur.

Amendement n° 6

13. L'article 11, alinéa 3, proposé, dispose que la régularisation n'est possible que « pour autant que le déclarant démontre, 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, la nature de l'impôt et la catégorie fiscale à laquelle appartiennent les revenus, les sommes, les opérations TVA et les capitaux fiscalement prescrits qui n'ont pas été soumis à leur régime fiscal ordinaire »¹⁰.

¹⁰ Par « capitaux fiscalement prescrits », il faut entendre « les capitaux visés dans [le cadre du régime de régularisation fiscale], 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-

Cette disposition, combinée avec l'article 11, alinéa 5, proposé, explicite l'exigence qu'il faut pouvoir démontrer que les montants à régulariser tombent dans le champ d'application de la loi¹¹. Eu égard à ce qui a été exposé à propos de la compétence (voir en particulier l'observation 8.1), une telle disposition s'impose.

14. L'article 11, alinéa 4, en projet, vise à exclure la possibilité de régularisation pour les revenus, sommes et capitaux pouvant être liés à certaines infractions, telles que le terrorisme, la criminalité organisée ou le trafic illicite d'armes. Du point de vue de la sécurité juridique, la formulation « les revenus, les sommes et les capitaux *qui sont liés aux* » paraît cependant vague.

Amendement n° 7

15. Selon l'article 37 de la Constitution, le pouvoir exécutif fédéral, tel qu'il est réglé par la Constitution, appartient au Roi. Il en découle qu'il revient au Roi de régler l'organisation et le fonctionnement des services de l'administration. Le législateur ne peut déroger à ce principe que pour une raison impérieuse, par exemple lorsqu'une norme supérieure l'y oblige ou lorsque cette intervention est motivée par la préservation des droits du citoyen. En principe, les organes chargés de l'exécution des dispositions légales doivent être désignés d'une manière générique. Une autre solution consiste à charger le Roi de désigner chaque fois l'organe concerné.

Amendement n° 8

16. Cet amendement n'appelle pas d'observation.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Greet VERBERCKMOES

Jo BAERT

régularisation est introduite suite à l'expiration des délais » (article 2, 11°, du projet de loi). On aperçoit mal comment le déclarant peut démontrer pour de tels capitaux qu'ils ont été soumis à leur régime fiscal ordinaire.

¹¹ Le texte proposé mentionne qu'il faut démontrer « la nature » de l'impôt « et la catégorie fiscale ». En tout état de cause, il faudra également démontrer la période à laquelle cet impôt se rattache. S'il en est fait mention dans la justification de l'amendement, cet élément ne se trouve toutefois pas explicitement dans le texte proposé.