



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

advies 61.026/VR
van 5 april 2017

over

een voorontwerp van wet ‘houdende instemming met het samenwerkingsakkoord tussen de Federale Overheid, het Waalse Gewest en het Brussels Hoofdstedelijk Gewest met betrekking tot het beheer van de dienst voor de regularisatie van gewestelijke belastingen en niet uitsplitsbare fiscaal verjaarde kapitalen en de oprichting van een regularisatiesysteem van niet uitsplitsbare fiscaal verjaarde kapitalen en het samenwerkingsakkoord tussen de Federale Overheid en het Vlaamse Gewest met betrekking tot de regularisatie van niet uitsplitsbare bedragen’

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

avis 61.026/VR
du 5 avril 2017

sur

un avant-projet de loi ‘portant assentiment à l'accord de coopération entre l'État fédéral, la Région de Bruxelles-Capitale et la Région wallonne relatif à la gestion du service pour la régularisation des impôts régionaux et des capitaux fiscalement prescrits non scindés et à la mise en place d'un système de régularisation des capitaux fiscalement prescrits non scindés et à l'accord de coopération entre l'État fédéral et la Région Flamande relatif à la régularisation des montants non scindés’

Op 21 februari 2017 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Minister van Financiën verzocht binnen een termijn van dertig dagen, verlengd tot vijfenveertig dagen ^(*), een advies te verstrekken over een voorontwerp van wet ‘houdende instemming met het samenwerkingsakkoord tussen de Federale Overheid, het Waalse Gewest en het Brussels Hoofdstedelijk Gewest met betrekking tot het beheer van de dienst voor de regularisatie van gewestelijke belastingen en niet uitsplitsbare fiscaal verjaarde kapitalen en de oprichting van een regularisatiesysteem van niet uitsplitsbare fiscaal verjaarde kapitalen en het samenwerkingsakkoord tussen de Federale Overheid en het Vlaamse Gewest met betrekking tot de regularisatie van niet uitsplitsbare bedragen’.

Het voorontwerp is door de verenigde kamers onderzocht op 21 maart 2017. De verenigde kamers waren samengesteld uit Pierre LIÉNARDY, kamervoorzitter, voorzitter, Jo BAERT, kamervoorzitter, Martine BAGUET, Jeroen VAN NIEUWENHOVE, Bernard BLERO en Koen MUYLLE, staatsraden, Jan VELAERS, Sébastien VAN DROOGHENBROECK, Marianne DONY en Bruno PEETERS, assessoren, en Annemie GOOSSENS, griffier en Charles-Henri VAN HOVE, toegevoegd griffier.

Het verslag is uitgebracht door Patrick RONVAUX, eerste auditeur en Jonas RIEMSLAGH, 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 5 april 2017.

*

^(*) Deze verlenging vloeit voort uit artikel 84, § 1, eerste lid, 2°, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973, waarin wordt bepaald dat de termijn van dertig dagen verlengd wordt tot vijfenveertig dagen in het geval waarin het advies gegeven wordt door de verenigde kamers met toepassing van artikel 85bis.

Le 21 février 2017, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par le Ministre des Finances à communiquer un avis, dans un délai de trente jours, prorogée à quarante-cinq jours ^(**), sur un avant-projet de loi 'portant assentiment à l'accord de coopération entre l'État fédéral, la Région de Bruxelles-Capitale et la Région wallonne relatif à la gestion du service pour la régularisation des impôts régionaux et des capitaux fiscalement prescrits non scindés et à la mise en place d'un système de régularisation des capitaux fiscalement prescrits non scindés et à l'accord de coopération entre l'État fédéral et la Région Flamande relatif à la régularisation des montants non scindés'.

L'avant-projet a été examiné par les chambres réunies le 21 mars 2017. Les chambres réunies étaient composée de Pierre LIÉNARDY, président de chambre, président, Jo BAERT, président de chambre, Martine BAGUET, Jeroen VAN NIEUWENHOVE, Bernard BLERO et Koen MUYLLE, conseillers d'État, Jan VELAERS, Sébastien VAN DROOGHENBROECK, Marianne DONY et Bruno PEETERS, assesseurs, Annemie GOOSSENS, greffier et Charles-Henri VAN HOVE, greffier assumé.

Le rapport a été présenté par Patrick RONVAUX, premier auditeur et Jonas RIEMSLAGH, 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 5 avril 2017.

*

(**) Cette prorogation résulte de l'article 84, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2^o, des lois sur le Conseil d'État, coordonnées le 12 janvier 1973, qui dispose que le délai de trente jours est prorogé à quarante-cinq jours dans le cas où l'avis est donné par les chambres réunies en application de l'article 85bis.

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

*

STREKKING VAN HET ONTWERP

2. Het om advies voorgelegde voorontwerp van wet strekt ertoe instemming te verlenen met het samenwerkingsakkoord van 1 december 2016 ‘tussen de Federale Overheid en het Vlaamse gewest met betrekking tot de regularisatie van niet uitsplitsbare bedragen’ (hierna: het eerste samenwerkingsakkoord) (artikel 3 van het ontwerp) en met het samenwerkingsakkoord van 20 februari 2017 ‘tussen de Federale Overheid, het Waalse Gewest en het Brussels Hoofdstedelijk Gewest met betrekking tot het beheer van de dienst voor de regularisatie van gewestelijke belastingen en niet uitsplitsbare fiscaal verjaarde kapitalen en de oprichting van een regularisatiesysteem van niet uitsplitsbare fiscaal verjaarde kapitalen’ (hierna: het tweede samenwerkingakkoord) (artikel 2 van het ontwerp).

BEVOEGDHEID EN ALGEMENE OPMERKINGEN

3. Uit de bepalingen van de akkoorden waarmee instemming wordt verleend, blijkt dat het om asymmetrische samenwerkingsakkoorden gaat. Zo zijn er onder meer verschillen op het vlak van de te regulariseren bedragen (het eerste samenwerkingsakkoord heeft in het algemeen betrekking op inbreuken op federale belastingen en Vlaamse gewestelijke belastingen, terwijl uit het tweede samenwerkingsakkoord blijkt dat naast federale belastingen alleen de registratierechten en de successierechten waarvoor de federale overheid de dienst van de belastingen verzekert, het voorwerp van een regularisatie kunnen zijn) en van de wijze van afhandeling van de regularisatie (terwijl luidens het tweede samenwerkingsakkoord het binnen de Federale Overheidsdienst Financiën opgerichte Contactpunt regularisaties instaat voor de administratieve afhandeling van de aanvragen, gebeurt de afhandeling luidens het eerste samenwerkingsakkoord door het voormelde Contactpunt en de Vlaamse Belastingdienst).

4. Deze samenwerkingsakkoorden maken deel uit van een proces in de loop waarvan de afdeling Wetgeving reeds een advies heeft moeten geven over verschillende voorontwerpen van federale teksten en amendementen daarop die strekten tot de invoering van een systeem van fiscale regularisatie op federaal niveau,² en over een voorontwerp van decreet van het Vlaamse

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

² Adv.RvS 58.321/1-2-3-4-VR van 28 oktober 2015 over een voorontwerp dat geleid heeft tot de programmawet (I) van 26 december 2015 (*Parl.St.* Kamer 2015-16, nr. 54-1479/001, (85) 115-122); adv.RvS 58.557/VR/1/3 van 7 december 2015 over een voorontwerp dat geleid heeft tot de programmawet (I) van 26 december 2015 en tot de wet van 21 juli 2016 ‘tot invoering van een permanent systeem inzake fiscale en sociale regularisatie’ (*Parl.St.* Kamer 2015-16, nr. 1738/001, 41-51); adv.RvS 59.682/3 van 4 juli 2016 over amendementen op een voorontwerp dat geleid heeft tot de voornoemde wet van 21 juli 2016 (*Parl.St.* Kamer 2015-16, nr. 1738/012).

Gewest waarbij voorzien werd in een fiscale regularisatie voor de belastingen van het Vlaamse Gewest.³

In die adviezen heeft de Raad van State gesuggereerd om met betrekking tot de fiscale regularisatie een samenwerkingsakkoord te sluiten:

“Gelet op de vermenging van de bevoegdheden van de federale overheid en de gewesten ter zake, zal de regularisatieheffing 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.”⁴

5.1. In beginsel leidt een verschil in behandeling dat voortvloeit uit het gegeven dat andere overheden bevoegd zijn – en deze bevoegdheid op een andere manier uitoefenen – niet tot een schending van het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie.⁵

Er is in beginsel ook geen bezwaar tegen het sluiten van asymmetrische samenwerkingsakkoorden.⁶ Het gegeven dat er in dit geval twee samenwerkingsakkoorden zijn gesloten, is het gevolg van het feit dat de federale Staat gebruikmaakt van de mogelijkheid die hem geboden wordt bij artikel 92bis van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 ‘tot hervorming der instellingen’ om samen met deelstaten eigen bevoegdheden uit te oefenen. Het is evenwel zo dat om een samenwerkingsakkoord te sluiten er minstens twee partijen nodig zijn. Daar de federale Staat, gelet op het beginsel van de respectieve autonomie van de deelstaten, niet alle deelstaten kan verplichten om een samenwerkingsakkoord met hem te sluiten, kan het gebeuren dat de federale Staat voor de tenuitvoerlegging van een eigen bevoegdheid die hij samen met de materieel bevoegde deelstaten zou willen uitoefenen, er niet in slaagt om ervoor te zorgen dat elk van die deelstaten mee instapt in een geïntegreerde of gemeenschappelijke regelgeving. In het voornoemde geval heeft men te maken met een eigen bevoegdheid van de federale overheid die

³ Adv.RvS 60.342/3 du 5 december 2016 over een voorontwerp dat geleid heeft tot het decreet van het Vlaamse Gewest van 10 februari 2017 ‘houdende een tijdelijke Vlaamse fiscale regularisatie’ (*Parl.St.* Vl.Parl. 2016-17, nr. 1035/1, 27-42).

⁴ Adv.RvS 58.321/1-2-3-4-VR, *Parl.St.* Kamer 2015-16, nr. 54-1479/001, 120; adv.RvS 58.557/VR/1/3, *Parl.St.* Kamer 2015-16, nr. 54-1738/001, 48; adv.RvS 59.682/3, *Parl.St.* Kamer 2015-16, nr. 1738/012, 6.

⁵ Vaste rechtspraak van het Grondwettelijk Hof, zie bijv. GwH 28 april 2016, nr. 55/2016, B.10.

⁶ Y. PEETERS, *De plaats van samenwerkingsakkoorden in het constitutioneel kader*, Brugge, die Keure, 2016, p. 52-53, nr. 109. In een advies van 22 juni 2015 bevestigde de algemene vergadering van de Raad van State, afdeling Wetgeving, de principiële mogelijkheid van asymmetrische samenwerkingsvormen, mits eerbiediging van het gelijkheidsbeginsel en van, in het betrokken geval, de toepasselijke regels inzake het gebruik der talen (adv.RvS 57.456/AG en 57.670/AG van 22 juni 2015 over ‘une proposition de décret et ordonnance conjoints de la Communauté française, de la Région wallonne, de la Région de Bruxelles-Capitale, de la Commission communautaire commune et de la Commission communautaire française ‘instituant un délégué général aux droits de l’enfant commun à la Communauté française, à la Région wallonne, à la Région de Bruxelles-Capitale, à la Commission communautaire commune et à la Commission communautaire française’ en over ‘une proposition de décret et ordonnance conjoints de la Communauté française, de la Région wallonne, de la Région de Bruxelles-Capitale, de la Commission communautaire commune et de la Commission communautaire française ‘instituant un délégué général aux droits de l’enfant commun à la Communauté française, à la Région wallonne, à la Région de Bruxelles-Capitale, à la Commission communautaire commune et à la Commission communautaire française’, opmerking 3, *Parl.St.* Verg.Fr.Gem.Comm. 2014-15, nr. 18/2, 3; *Parl.St.* W. Parl. 2014-15, nr. 157/2, 3-4).

op asymmetrische wijze ten uitvoer wordt gelegd, al naar gelang de federale Staat al dan niet een akkoord heeft kunnen sluiten met de bevoegde deelstaten.

Aangezien voorts beide samenwerkingsakkoorden die door de federale Staat afzonderlijk gesloten zijn onderling niet onverenigbaar lijken te zijn wat de inhoud ervan betreft, lijkt niets eraan in de weg te staan dat in dit geval de federale Staat asymmetrische akkoorden sluit met het Vlaamse Gewest enerzijds, en met het Waalse Gewest en het Brusselse Hoofdstedelijke Gewest anderzijds.

5.2. Zoals bekend, geldt het gelijkheids- en niet-discriminatiebeginsel ook in belastingzaken. Bij artikel 172 van de Grondwet wordt de toepasselijkheid van de grondwettelijke regels van gelijkheid en van niet-discriminatie (artikelen 10 en 11 van de Grondwet) bevestigd in fiscale aangelegenheden. Deze bepaling is immers een precisering of een bijzondere toepassing van het in artikel 10 van de Grondwet algemeen geformuleerde gelijkheidsbeginsel.

Een verschillende behandeling door de federale overheid naargelang van de lokalisatie van de belastingplichtige – tenzij dat verschil op een objectief criterium berust en het redelijk verantwoord is, in welk geval er sowieso geen sprake is van discriminatie – kan derhalve worden verantwoord door het gegeven dat met de gewesten geen akkoord mogelijk was over een uniforme regeling.⁷ Dat belet evenwel niet dat de federale overheid er alles moet aan doen om tot samenwerkingsakkoorden te komen waarbij verschillen in behandeling tussen belastingplichtigen veroorzaakt door een verschillende inhoud van beide akkoorden worden voorkomen of toch zo veel mogelijk worden beperkt. Gelet op de artikelen 10 en 11 van de Grondwet heeft de federale overheid de plicht om daarvoor te ijveren.

Mede met het oog op het informeren van het parlement, verdient het aanbeveling om in de memorie van toelichting op dit punt meer verduidelijking te geven.

6. In advies 58.557/VR/1/3 is opgemerkt dat de ontworpen regels met betrekking tot het federale mechanisme van fiscale regularisatie geen afbreuk doen aan de belastingbevoegdheid van de gewesten, op voorwaarde dat

“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

⁷ Ook bij de onderhandelingen met de verschillende gewesten dient het recht op een gelijke behandeling te worden gerespecteerd. Zie in dit verband ook de richtlijnen die het Duitse *Bundesverfassungsgericht* aan het beginsel van de *Bundestreue* heeft ontleend voor de procedure en de stijl van onderhandelen (Y. PEETERS, o.c., p. 55, nr. 113).

ten goede van de federale overheid of van een gewest dient te komen,⁸ 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.⁹

Ook voor de samenwerkingsakkoorden met betrekking tot fiscale regularisatie geldt dat ze slechts in overeenstemming met de bevoegdheidsrechtelijke regels kunnen zijn indien er zekerheid over bestaat dat het uitsluitend gaat om belastingen van de bij het samenwerkingsakkoord betrokken partijen, die zijn ontdoken en waarop de regularisatie betrekking heeft.

In dat verband doen de twee samenwerkingsakkoorden respectievelijk de volgende vragen rijzen.

In artikel 1, 9°, van het eerste samenwerkingsakkoord wordt de term “niet uitsplitsbare bedragen” als volgt gedefinieerd:

“- bedragen die in beginsel uitsluitend moeten worden onderworpen aan:

- federale belastingen, waarvoor de fiscale administratie geen heffingsbevoegdheid meer kan uitoefenen zoals omschreven in artikel 2, 11° van de wet van 21 juli 2016;

EN

- Vlaamse gewestelijke belastingen waarvoor hetzij een invordering niet meer mogelijk is, hetzij, als het bedrag betrekking heeft op erfbelasting, de termijn voor het indienen van een aangifte van nalatenschap verstreken is sedert meer dan tien jaar vóór de datum waarop de regularisatieaangifte B wordt ingediend;

⁸ Voetnoot 12 uit het geciteerde advies: In dat geval is het immers evenmin uit te sluiten dat het om ontduiking van gewestelijke belastingen (bv. successierechten) gaat.

⁹ Voetnoot 13 uit het geciteerde advies: 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 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.

- EN waarvoor de aangever niet in staat is om aan te tonen welk gedeelte van het te regulariseren bedrag betrekking heeft op bedragen die in beginsel onderworpen zijn aan federale belastingen en welk gedeelte betrekking heeft op bedragen die in beginsel onderworpen zijn aan Vlaamse gewestelijke belastingen.”

De woorden “in beginsel” zijn minstens dubbelzinnig en kunnen daardoor ook zo worden gelezen dat de voorwaarde dat het moet gaan om bedragen die uitsluitend moeten worden onderworpen aan federale belastingen en Vlaamse gewestelijke belastingen niet in alle gevallen vervuld moet zijn.

Een tweede bron van onzekerheid schuilt in artikel 6, § 1, van het eerste samenwerkingsakkoord, waaruit blijkt dat de aangever niet meer dan “een bondige verklaring” van het fraudeschema, de omvang en de oorsprong van de te regulariseren niet uitsplitsbare bedragen, de periode waarin die zijn ontstaan of aan de belasting hadden moeten onderworpen worden evenals de financiële rekening die voor de te regulariseren bedragen gebruikt zijn, moet voorleggen. Tevens dient hij “de overtuiging [bij te brengen]” dat hij niet in staat is om een opsplitsing te maken tussen het gedeelte federale belastingen en het gedeelte Vlaamse gewestelijke belastingen. De regularisatieaangifte B is slechts dan niet ontvankelijk¹⁰ indien het Contactpunt of de Vlaamse Belastingdienst “op basis van de ingediende regularisatieaangifte B of op basis van de daarbij horende stukken” een cijfermatige opsplitsing van de aangegeven niet uitsplitsbare bedragen kan maken.¹¹

Uit artikel 7, vijfde lid, van het tweede samenwerkingsakkoord blijkt dat de in artikel 1 bedoelde regularisatieaangiften zullen worden ingediend met slechts “een bondige verklaring omtrent het fraudeschema, alsook van de omvang en de oorsprong van de geregulariseerde sommen en de niet uitsplitsbare fiscaal verjaarde kapitalen, de periode waarin deze zijn ontstaan en de voor de geregulariseerde bedragen gebruikte financiële rekeningen”.

Zoals deze bepaling is gesteld, staat het niet vast dat ze voldoende waarborgt dat de regularisatie alleen betrekking zal hebben op de belastingen die onder de bevoegdheid vallen van de partijen bij het samenwerkingsakkoord.

¹⁰ Uit artikel 7, eerste lid, tweede zin, van het eerste samenwerkingsakkoord blijkt dat de ontvankelijkheid dient te worden beoordeeld “op basis van de voorschriften vermeld in artikel 6, § 1”.

¹¹ Zowel uit de wet van 21 juli 2016 als uit het decreet van 10 februari 2017 volgt dat regularisatie slechts mogelijk is indien de aangever bewijst dat uitsluitend belastingbevoegdheden van, respectievelijk, de federale overheid of het Vlaamse Gewest aan de orde zijn:

- artikel 11, derde lid, van de wet van 21 juli 2016: “De in het tweede lid bedoelde bedragen worden slechts geregulariseerd 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 aantoont alsook de belastingscategorie en het tijdperk waartoe de inkomsten, de sommen, de btw-handelingen en de fiscaal verjaarde kapitalen die niet hun normale belastingregime hebben ondergaan, behoren.”

- artikel 7, eerste lid, laatste zin, van het decreet van 10 februari 2017: “De aangever moet met een schriftelijk bewijs, zo nodig aangevuld met andere bewijsmiddelen van het gemeen recht, met uitzondering van de eed en het bewijs door getuigen, aantonen dat de aangegeven bedragen alleen betrekking hebben op belastingen die onder het toepassingsgebied van dit decreet vallen.”

De soepele wijze waarop de bewijslast concreet is uitgewerkt in het eerste samenwerkingsakkoord, doet vragen rijzen over de mate van zekerheid die de aangever in dit verband moet bieden.

Deze elementen doen afbreuk aan de zekerheid die noodzakelijk is om de regelingen bevoegdheidsrechtelijk consistent te houden.

7. Wanneer geen zekerheid bestaat over welke belastingen zijn ontdoken en dus niet precies kan worden uitgemaakt wiens belastingbevoegdheden in het geding zijn, zijn de bevoegdheden vermengd. In dat geval is een samenwerkingsovereenkomst het geëigende middel om uit de bevoegdheidsrechtelijke impasse te geraken.

Anders dan de Raad van State, afdeling Wetgeving, in zijn voorgaande adviezen suggereerde, is echter niet één allesomvattend samenwerkingsakkoord tot stand gekomen, maar zijn twee asymmetrische regelingen uitgewerkt. De ene regeling is het voorwerp van het eerste samenwerkingsakkoord gesloten tussen de federale overheid en het Vlaamse Gewest, terwijl de andere regeling het voorwerp is van het tweede samenwerkingsakkoord gesloten tussen de federale overheid, het Waalse Gewest en het Brusselse Hoofdstedelijke Gewest.

Dat betekent dat de grijze zone waar de belastingbevoegdheden inzake de ontdoken belastingen niet uitgeklaard kunnen worden, grotendeels is blijven bestaan. Slechts in zoverre volledige zekerheid bestaat dat het om ontdoken belastingen van de federale overheid (wet van 21 juli 2016), van het Vlaamse Gewest (decreet van 10 februari 2017), van de federale overheid en het Vlaamse Gewest (eerste samenwerkingsakkoord) of van de federale overheid, het Waalse Gewest en de Brusselse Hoofdstedelijke Gewest (tweede samenwerkingsakkoord) gaat, zal het mogelijk zijn te regulariseren. Bij ontstentenis van een allesomvattend samenwerkingsakkoord met alle betrokken overheden, is alles wat daarbuiten valt, niet regulariseerbaar.

8. Luidens artikel 7, tweede lid, van het eerste samenwerkingsakkoord worden de regularisatieattesten door het Contactpunt en door de Vlaamse Belastingdienst bezorgd “overeenkomstig respectievelijk de wet van 21 juli 2016 en het decreet van [10 februari 2017], ieder voor wat het hen toegewezen gedeelte van het niet uitsplitsbare bedrag betreft”. Luidens artikel 9 van het tweede samenwerkingsakkoord kunnen de door het Contactpunt bezorgde regularisatieattesten als bewijsmiddel worden gebruikt, met betrekking tot een gewestelijke belasting waarvoor de federale overheid de dienst verzekert “[b]innen de grenzen gesteld door de gewestelijke bepalingen tot instelling van een regularisatiesysteem” en met betrekking tot niet uitsplitsbare fiscaal verjaarde kapitalen “[b]innen de grenzen gesteld door artikel 5 van dit Akkoord”. Daaruit volgt dat een ander gewest niet is gebonden door de met het regularisatieattest verbonden immuniteit.

9. In artikel 9, eerste en tweede lid, van het eerste samenwerkingsakkoord 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 B verkregen inlichtingen ook niet bekend mogen maken aan de andere diensten van de Federale Overheidsdienst Financiën. In het derde lid van hetzelfde artikel wordt bepaald dat de personeelsleden van de Vlaamse Belastingdienst die regularisatieaangiften behandelen, gehouden zijn tot het beroepsgeheim vermeld in artikel 3.19.0.0.2 van de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013. Daardoor kan de aangever de regularisatie in beginsel in anonimiteit uitvoeren. In artikel 7, elfde en twaalfde lid, van het tweede samenwerkingsakkoord

wordt bepaald dat de ambtenaren en de 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 bovendien niet bekend mogen maken aan de andere diensten van de Federale Overheidsdienst Financiën of aan andere gewestelijke openbare diensten.

In artikel 12 van het eerste samenwerkingsakkoord wordt bepaald dat de regularisatieaangifte B, de daaropvolgende betaling van de verschuldigde heffingen en de regularisatieattesten “niet als indicie of aanwijzing [kunnen] worden aangewend om fiscale onderzoeks- of controleverrichtingen uit te voeren, om mogelijke inbreuken op de belastingwetgeving te melden of om inlichtingen uit te wisselen, behalve met betrekking tot de vaststelling van de ingevolgde [lees: ingevolge] de aangifte verschuldigde heffing en het bedrag van de geregulariseerde niet uitsplitsbare bedragen”. In artikel 8, eerste lid, van het tweede samenwerkingsakkoord wordt bepaald dat de regularisatieaangifte, de daaropvolgende betaling van de verschuldigde heffing en het regularisatieattest niet “als indicie of aanwijzing [kunnen worden aangewend] om fiscale onderzoeks- of controleverrichtingen uit te voeren, om mogelijke inbreuken op de belastingwetgeving te melden of om inlichtingen uit te wisselen, behalve met betrekking tot de vaststelling van de ingevolge de aangifte verschuldigde heffing en het bedrag van de geregulariseerde bedragen”.

Dat het Contactpunt en de Vlaamse Belastingdienst in het kader van hun werkzaamheden ook kennis zullen nemen van gegevens in verband met de ontduiking van andere, buiten de hier aan de orde zijnde regularisatieregelingen vallende belastingen, is niet uit te sluiten. Dat het Contactpunt die gegevens niet met de gewesten zou mogen delen en dat de Vlaamse Belastingdienst die gegevens niet met de federale overheid zou mogen delen, is niet in overeenstemming met artikel 1bis van de bijzondere wet van 16 januari 1989 ‘betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten’ (hierna: 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 en van de federale overheid.¹² 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.¹³ Bij ontstentenis van een samenwerkingsakkoord gesloten tussen alle betrokken partijen, conform artikel 1bis van de bijzondere financieringswet, dat specifiek deze aangelegenheid regelt, is het feit dat niet is voorzien in de uitwisseling van gegevens die de federale overheid of de gewesten rechtstreeks aanbelangen bij de uitoefening van hun fiscale bevoegdheden, van aard om dit artikel 1bis te miskennen.

¹² Zie het samenwerkingsakkoord van 7 december 2001 ‘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’.

¹³ *Parl.St.* Kamer, 2000-01, nr. 50-1183/001, 12.

ONDERZOEK VAN HET EERSTE SAMENWERKINGSAKKOORD

Artikel 1

10. In artikel 1, 7°, van het samenwerkingsakkoord worden de “federale belastingen” gedefinieerd als “de belastingen waarvoor een fiscale en sociale regularisatie volgens de wet van 21 juli 2016 mogelijk is”.

Omtrent de vermelding van “sociale regularisatie” in deze definitie is in advies 60.849/VR/3¹⁴ de volgende verklaring van de gemachtigde opgenomen:

“De vermelding ‘sociale regularisatie’ heeft enkel als bedoeling een correcte verwijzing naar de bedoelde wetten en decreten op te nemen.

Een sociale regularisatie kan niet bekomen worden door het indienen van een regularisatieaangifte B. Een sociale regularisatie kan enkel worden bekomen middels de procedure zoals beschreven in de wet van 21 juli 2016 (hoofdstuk 3).”

Er kan dan ook het best in artikel 1, 7°, van het samenwerkingsakkoord enkel worden verwezen naar de fiscale regularisatie.

Artikelen 7 en 17

11. De samenwerking tussen het Contactpunt en de Vlaamse Belastingdienst wordt niet op een voldoende rechtszekere wijze geregeld in het samenwerkingsakkoord.

Artikel 7, eerste lid, van het samenwerkingsakkoord bepaalt dat het Contactpunt “na voorafgaand overleg met de Vlaamse Belastingdienst” de aangever of zijn gemachtigde schriftelijk op de hoogte brengt van de ontvankelijkheid van de aangifte. Het is niet duidelijk wat de aard van dat overleg is en wat er dient te gebeuren als het Contactpunt en de Vlaamse Belastingdienst er een andere zienswijze op nahouden.

Hieromtrent is in advies 60.849/VR/3 de volgende verklaring van de gemachtigde opgenomen:

“Het artikel 3, tweede lid, en het artikel 6, § 3 van het samenwerkingsakkoord voorzien dat het Contactpunt zo spoedig mogelijk een afschrift bezorgt van de ingediende regularisatieaangifte B en de daarbij horende stukken.

De vermelding in het artikel 7 van een voorafgaand overleg tussen de Vlaamse Belastingdienst en het Contactpunt regularisaties heeft als bedoeling te verzekeren dat beide administraties de mogelijkheid hebben om na te gaan of de ingediende regularisatieaanvragen B volledig beantwoorden aan de ontvankelijkheidsvereisten zoals beschreven in het samenwerkingsakkoord. De praktische uitvoering van dit overleg kan tussen beide administraties onderling worden geregeld. Indien blijkt dat er geen overeenstemming tussen beiden kan worden bekomen over de ontvankelijkheid van een

¹⁴ Adv.RvS 60.849/VR/3 van 31 maart 2017 over een voorontwerp van decreet van het Vlaamse Gewest ‘houdende instemming met het Samenwerkingsakkoord van xx xx xx 2016 tussen de Federale Overheid en het Vlaamse Gewest met betrekking tot de regularisatie van niet uitsplitsbare bedragen’.

regularisatieaangifte B zal dit finaal dienen te worden beslecht zoals bepaald in het artikel 17 van het samenwerkingsakkoord.”

Artikel 17 van het samenwerkingsakkoord bepaalt dat “[b]etwistingen inzake de interpretatie en de uitvoering van dit samenwerkingsakkoord worden beoordeeld op dezelfde wijze als deze die is voorzien voor de verschillen in zienswijze tussen de Vlaamse Belastingdienst en de Federale Overheidsdienst Financiën bij de uitoefening van de dienst van de overgehevelde belastingen”.

Aan de Raad van State is in dit verband een protocol van 15 juli 2015 ‘tussen de Vlaamse Belastingdienst en de Federale Overheidsdienst Financiën betreffende de uitwisseling van patrimoniuminformatie in het kader van de overdracht van de dienst van belastingen bedoeld in artikel 3, eerste lid, 4° en 6° tot 8° van de Bijzondere Wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten’ bezorgd, dat is ondertekend door de federale minister van financiën en de Vlaamse minister van begroting. In advies 60.849/VR/3 is de volgende toelichting bij dit protocol opgenomen:

“Het bedoeld protocol voorziet een samenwerking tussen de Federale Overheidsdienst Financiën enerzijds (de Algemene Administratie van de Patrimoniumdocumentatie in het bijzonder) en de Vlaamse Belastingdienst anderzijds. Deze samenwerking beoogt praktische werkafspraken met het oog op een vlotte en efficiënte inning en invordering van de in het Vlaamse Gewest gelokaliseerde erf- en registratiebelasting waarvan de dienst met ingang van 1 januari 2015 van de federale overheid werd overgenomen. Het bevat geen rechten, noch verplichtingen voor de belastingplichtige burgers.

Het protocol (artikel 14) voorziet tevens hoe de verschillen in visie tussen beide administraties naar aanleiding van concrete dossierafhandelingen dienen [te worden] beslecht.”

Artikel 14 van dat protocol luidt:

“§ 1. Er wordt een Commissie samengesteld die voor specifieke gevallen zal oordelen over verschillen in zienswijze tussen FOD FIN enerzijds en VLABEL anderzijds bij de uitoefening van de dienst van de overgehevelde belastingen.

De Commissie zal tevens een oordeel vellen over situaties die de inkomsten van hetzij (...) het Vlaams Gewest, hetzij (...) de Federale Staat in gevaar zouden kunnen brengen.

Deze Commissie zal erover waken dat de rechtszekerheid voor de belastingplichtige niet in het gedrang komt.

§ 2. Het voorzitterschap van de Commissie wordt per samenkomst afwisselend waargenomen door een vertegenwoordiger van FOD FIN of VLABEL.

De Commissie kan worden samengeroepen hetzij op verzoek van FOD FIN, hetzij op verzoek van VLABEL.”

De gehanteerde werkwijze geeft aanleiding tot diverse vragen, inzonderheid vanuit het oogpunt van de rechtszekerheid.

Vooreerst dient te worden opgemerkt dat de verwijzing in artikel 17 van het samenwerkingsakkoord naar het voormelde protocol niet voldoende specifiek en duidelijk is.

Bovendien blijkt het protocol niet officieel te zijn bekendgemaakt. Hoewel zulks niet problematisch hoeft te zijn voor zover het om louter praktische afspraken tussen administratieve diensten gaat, is dat anders nu deze regeling door verwijzing deel uitmaakt van het stelsel van fiscale regularisatie. Het is ook niet duidelijk op basis van welke rechtsgrond beide ondertekenende ministers een onderdeel van de regularisatieregeling kunnen vaststellen. Gelet op de algemene verwijzing in artikel 17 van het samenwerkingsakkoord zouden zij bovendien de wijze van beoordelen van “de verschillen in zienswijze tussen de Vlaamse Belastingdienst en de Federale Overheidsdienst Financiën” kunnen aanpassen en zodoende aan bepalingen van het samenwerkingsakkoord een andere draagwijdte geven. Wat het Vlaamse Gewest betreft, dient voorts te worden opgemerkt dat het sluiten van een samenwerkingsakkoord niet toekomt aan een individueel lid van de Vlaamse Regering.¹⁵ Evenmin kan het protocol worden beschouwd als een “uitvoerend samenwerkingsakkoord” zoals bedoeld bij artikel 92*bis*, § 1, derde lid, van de bijzondere wet van 8 augustus 1980.

Ten slotte moet worden herhaald dat de aard van het “overleg” en de verhouding tussen het Contactpunt en de Vlaamse Belastingdienst onduidelijk blijft.

In het licht van deze opmerkingen zal het samenwerkingsakkoord herbekeken en aangepast moeten worden.

ONDERZOEK VAN HET TWEEDE SAMENWERKINGSAKKOORD

Artikel 1

12. Opmerking 10 is van overeenkomstige toepassing voor artikel 1, 10°, van het tweede samenwerkingsakkoord.

*

¹⁵ Besluit van de Vlaamse Regering van 25 juli 2014 ‘tot bepaling van de bevoegdheden van de leden van de Vlaamse Regering’, artikelen 7, 5°, en 15.

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

*

PORTÉE DU PROJET

2. L'avant-projet de loi soumis pour avis vise à donner assentiment à l'accord de coopération du 1^{er} décembre 2016 'entre l'État fédéral et la Région flamande relatif à la régularisation des montants non scindés' (ci-après : le premier accord de coopération) (article 3 du projet) et à l'accord de coopération du 20 février 2017 'entre l'État fédéral, la Région de Bruxelles-Capitale et la Région wallonne relatif à la gestion du service pour la régularisation des impôts régionaux et des capitaux fiscalement prescrits non scindés et à la mise en place d'un système de régularisation des capitaux fiscalement prescrits non scindés' (ci-après : le deuxième accord de coopération) (article 2 du projet).

COMPÉTENCE ET OBSERVATIONS GÉNÉRALES

3. Il ressort des dispositions des accords auxquels il est donné assentiment qu'il s'agit d'accords de coopération asymétriques. Ainsi, on trouve notamment des différences au niveau des montants à régulariser (le premier accord de coopération concerne d'une manière générale les infractions aux impôts fédéraux et aux impôts régionaux flamands, alors qu'il ressort du deuxième accord de coopération qu'outre les impôts fédéraux, seuls les droits d'enregistrement et les droits de succession dont l'autorité fédérale assure le service, peuvent faire l'objet d'une régularisation) et des modalités de traitement de la régularisation (alors que selon le deuxième accord de coopération, le Point de contact régularisations créé au sein du Service public fédéral Finances se charge du traitement administratif des demandes, selon le premier accord de coopération, le traitement est effectué par le Point de contact précité et par le Service flamand des Impôts).

4. Ces accords de coopération s'inscrivent dans un processus au cours duquel la section de législation a déjà été amenée à donner des avis sur divers avant-projets de textes fédéraux et amendements à ceux-ci qui avaient en vue l'instauration d'un système de

¹ S'agissant d'un avant-projet de loi, il y a lieu d'entendre par « fondement juridique » la conformité avec les normes supérieures.

régularisation fiscale à l'échelon fédéral² et sur un avant-projet de décret régional flamand instaurant une régularisation fiscale pour les impôts de la Région flamande³.

Dans ces avis, le Conseil d'État a suggéré, en ce qui concerne la régularisation fiscale, de conclure un accord de coopération :

« 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 »⁴.

5.1. En principe, une différence de traitement résultant du fait que d'autres autorités sont compétentes – et exercent cette compétence d'une autre manière – n'entraîne pas une violation du principe d'égalité et de non-discrimination⁵.

Il n'y a, en principe, pas davantage d'objection à la conclusion d'accords de coopération asymétriques.⁶ Le fait, qu'en l'occurrence, deux accords de coopération ont été conclus est la résultante de la mise en œuvre par l'État fédéral de la possibilité que lui octroie l'article 92bis de la loi spéciale du 8 août 1980 'de réformes institutionnelles' d'exercer conjointement avec des entités fédérées des compétences propres. Or, pour conclure un accord de coopération, il faut au moins être deux. Et comme l'État fédéral ne saurait contraindre, en raison du principe d'autonomie respective des entités fédérées, toutes les entités à conclure un accord de coopération avec lui, il peut advenir que, pour la mise en œuvre d'une compétence propre qu'il

² Avis C.E. 58.321/1-2-3-4-VR du 28 octobre 2015 sur un avant-projet devenu la loi-programme (I) du 26 décembre 2015 (*Doc. parl.*, Chambre, 2015-16, n° 54-1479/001, (85) pp. 115-122); avis C.E. 58.557/VR/1/3 du 7 décembre 2015 sur un avant-projet devenu la loi-programme (I) du 26 décembre 2015 et la loi du 21 juillet 2016 'visant à instaurer un système permanent de régularisation fiscale et sociale' (*Doc. parl.*, Chambre, 2015-16, n° 1738/001, pp. 41-51); avis C.E. 59.682/3 du 4 juillet 2016 sur des amendements à un avant-projet devenu la loi précitée du 21 juillet 2016 (*Doc. parl.*, Chambre, 2015-16, n° 1738/012).

³ Avis C.E. 60.342/3 du 5 décembre 2016 sur un avant-projet devenu le décret de la Région flamande du 10 février 2017 'houdende een tijdelijke Vlaamse fiscale regularisatie' (*Doc. parl.*, Parl. fl., 2016-17, n° 1035/1, pp. 27-42).

⁴ Avis C.E. 58.321/1-2-3-4-VR, *Doc. parl.*, Chambre, 2015-16, n° 54-1479/001, p. 120; avis C.E. 58.557/VR/1/3, *Doc. parl.*, Chambre, 2015-16, n° 54-1738/001, p. 48; avis C.E. 59.682/3, *Doc. parl.*, Chambre, 2015-16, n° 1738/012, p. 6.

⁵ Jurisprudence constante de la Cour constitutionnelle, voir par exemple C.C., 28 avril 2016, n° 55/2016, B.10.

⁶ Y. PEETERS, *De plaats van samenwerkingsakkoorden in het constitutioneel kader*, Bruges, la Charte, 2016, pp. 152-53, n° 109. Dans un avis du 22 juin 2015, l'assemblée générale du Conseil d'État, section de législation, a confirmé la possibilité de principe d'accords de coopération asymétriques sous réserve du respect du principe d'égalité ainsi que, en l'espèce, des règles applicables en matière d'emploi des langues (avis C.E. 57.456/AG et 57.670/AG du 22 juin 2015 sur 'une proposition de décret et ordonnance conjoints de la Communauté française, de la Région wallonne, de la Région de Bruxelles-Capitale, de la Commission communautaire commune et de la Commission communautaire française 'instituant un délégué général aux droits de l'enfant commun à la Communauté française, à la Région wallonne, à la Région de Bruxelles-Capitale, à la Commission communautaire commune et à la Commission communautaire française' et sur 'une proposition de décret et ordonnance conjoints de la Communauté française, de la Région wallonne, de la Région de Bruxelles-Capitale, de la Commission communautaire commune et de la Commission communautaire française 'instituant un délégué général aux droits de l'enfant commun à la Communauté française, à la Région wallonne, à la Région de Bruxelles-Capitale, à la Commission communautaire commune et à la Commission communautaire française'', observation 3, *Doc. parl.*, Ass. Comm. comm. fr., 2014-15, n° 18/2, p. 3; *Doc. parl.*, Parl. wall., 2014-15, n° 157/2, pp. 3-4).

souhaite exercer conjointement avec les entités fédérées matériellement compétentes, l'État fédéral ne puisse obtenir de chacune d'entre-elles qu'elle le rejoigne dans une réglementation intégrée ou commune. Lorsque ce cas de figure se produit, l'on se trouve donc en présence d'une compétence propre de l'autorité fédérale qui est mise en œuvre d'une manière asymétrique selon que l'État fédéral a pu ou non conclure un accord avec les entités fédérées compétentes.

Comme il ne semble pas par ailleurs que les deux accords conclus séparément par l'État fédéral seraient incompatibles entre eux quant à leur contenu, rien ne semble s'opposer à ce que, en l'espèce, l'État fédéral conclue des accords asymétriques avec la Région flamande d'une part et les Régions wallonne et de Bruxelles-Capitale, d'autre part.

5.2. Nul n'ignore que le principe d'égalité et de non-discrimination s'applique également en matière fiscale. L'article 172 de la Constitution confirme l'applicabilité des règles constitutionnelles d'égalité et de non-discrimination (articles 10 et 11 de la Constitution) en matière d'impôts. Cette disposition constitue en effet une précision ou une application particulière du principe général d'égalité formulé à l'article 10 de la Constitution.

Une différence de traitement opérée par l'autorité fédérale en fonction de la localisation du contribuable – à moins que cette différence repose sur un critère objectif et soit raisonnablement justifiée, auquel cas il n'est de toute façon pas question de discrimination – peut dès lors être justifiée par le fait qu'aucun accord sur un régime uniforme n'était possible avec les régions⁷. Il n'en demeure toutefois pas moins que l'autorité fédérale doit tout mettre en œuvre pour aboutir à des accords de coopération où les différences de traitement entre contribuables, dues à un contenu différent des deux accords, sont évitées ou à tout le moins limitées autant que possible. Eu égard aux articles 10 et 11 de la Constitution, il incombe à l'autorité fédérale d'œuvrer à cet effet.

Pour, notamment, l'information du parlement, il est recommandé d'apporter des précisions sur ce point dans l'exposé des motifs.

6. Dans l'avis 58.557/VR/1/3, il a été observé que les règles en projet relatives au mécanisme fédéral de régularisation fiscale ne portent pas atteinte à la compétence fiscale des régions, à condition 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 revenir

⁷ Lors des négociations avec les différentes régions, le droit à un traitement égal doit également être respecté. Voir à cet égard également les directives que la Cour constitutionnelle fédérale allemande a empruntées au principe de la « *Bundestreue* » pour la procédure et le mode de négociation (Y. PEETERS, o.c., p. 55, n° 113).

exclusivement à l'autorité fédérale ou à une région ⁸, 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 régional ⁹ ».

Les accords de coopération ayant pour objet la régularisation fiscale ne peuvent également être réputés conformes aux règles relatives à la répartition des compétences que s'il est certain qu'il s'agit exclusivement d'impôts des parties à l'accord de coopération, qui ont été éludés et sur lesquels porte la régularisation.

À cet égard, les deux accords de coopération soulèvent respectivement les questions suivantes.

À l'article 1^{er}, 9°, du premier accord de coopération, les mots « montants non scindés » sont définis comme suit :

« - montants qui doivent en principe exclusivement être soumis à des :

- impôts fédéraux, pour lesquels l'administration fiscale ne peut plus exercer aucune compétence de perception tel qu'indiqué dans l'article 2, 11°, de la loi du 21 juillet 2016;

ET

- impôts régionaux flamands pour lesquels soit un recouvrement n'est plus possible, soit, lorsque le montant est relatif à des droits de succession, le délai pour l'introduction de la déclaration de succession est expiré depuis plus de dix ans avant la date à laquelle la déclaration de régularisation B est introduite;

- ET pour lesquels le déclarant ne parvient pas à démontrer quelle partie du

⁸ Note 12 de l'avis cité : 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).

⁹ Note 13 de l'avis cité : 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 instaурeraient 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.

montant à régulariser est relative à des montants qui doivent en principe être soumis à des impôts fédéraux et quelle partie est relative à des montants qui doivent en principe être soumis à des impôts régionaux flamands ».

Les mots « en principe » sont à tout le moins équivoques et peuvent de ce fait également être interprétés en ce sens que la condition prévoyant qu'il doit s'agir de montants qui doivent exclusivement être soumis à des impôts fédéraux et à des impôts régionaux flamands ne doit pas être remplie dans tous les cas.

Une deuxième source d'incertitude figure dans l'article 6, § 1^{er}, du premier accord de coopération, dont il ressort que le déclarant ne doit produire qu'une « explication succincte » du schéma de fraude, de l'ampleur et de l'origine des montants non scindés à régulariser, de la période pendant laquelle ceux-ci sont apparus ou auraient dû être soumis à l'impôt ainsi que des comptes financiers qui ont été utilisés pour les montants régularisés. En outre, il doit « amener la conviction » qu'il n'est pas en mesure de faire une distinction entre la partie relative aux impôts fédéraux et la partie relative aux impôts régionaux flamands. La déclaration de régularisation B est alors uniquement non recevable ¹⁰ si le Point de contact ou le Service flamand des Impôts peut faire une distinction chiffrée des montants déclarés non scindés « sur base de la déclaration [de] régularisation B introduite ou sur base de ses pièces sous-jacentes » ¹¹.

Il résulte de l'article 7, alinéa 5, du deuxième accord de coopération que les déclarations de régularisation visées à l'article 1^{er} sont seulement accompagnées « d'une explication succincte du schéma de fraude, ainsi que de l'ampleur et de l'origine des sommes et des capitaux fiscalement prescrits non scindés régularisés, de la période pendant laquelle ceux-ci sont apparus et des comptes financiers utilisés pour les montants régularisés ».

Telle que cette disposition est rédigée, il n'est pas établi qu'elle garantit à suffisance que la régularisation ne concernera que les impôts relevant de la compétence des parties à l'accord de coopération.

Ces éléments portent préjudice à la sécurité qui est nécessaire pour établir une règle consistante sur le plan de la répartition des compétences.

¹⁰ Il ressort de l'article 7, alinéa 1^{er}, deuxième phrase, du premier accord de coopération que la recevabilité doit être appréciée « sur base des règles mentionnées dans l'article 6, § 1^{er} ».

¹¹ Il résulte tant de la loi du 21 juillet 2016 que du décret du 10 février 2017 que la régularisation n'est possible que si le déclarant prouve qu'il s'agit exclusivement de compétences fiscales de, respectivement, l'autorité fédérale ou de la Région flamande :

- article 11, alinéa 3, de la loi du 21 juillet 2016 : « Les montants visés à l'alinéa 2 ne sont régularisés 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 et la période à laquelle appartiennent les revenus, les sommes, les opérations T.V.A. et les capitaux fiscalement prescrits qui n'ont pas été soumis à leur régime fiscal ordinaire ».

- article 7, alinéa 1^{er}, dernière phrase, du décret du 10 février 2017 : «De aangever moet met een schriftelijk bewijs, zo nodig aangevuld met andere bewijsmiddelen van het gemeen recht, met uitzondering van de eed en het bewijs door getuigen, aantonen dat de aangegeven bedragen alleen betrekking hebben op belastingen die onder het toepassingsgebied van dit decreet vallen.»

La souplesse avec laquelle la charge de la preuve est conçue concrètement dans le premier accord de coopération suscite des questions quant au degré de certitude que le déclarant doit présenter à cet égard.

7. Lorsqu'il n'existe aucune certitude quant aux impôts éludés et qu'il ne peut précisément être décidé quelles compétences fiscales sont en cause, les compétences sont mixtes. Dans ce cas, un accord de coopération est le moyen approprié pour sortir de cette impasse en matière de répartition des compétences.

À la différence de ce que la section de législation du Conseil d'État avait suggéré dans ses avis précédents, ce n'est pas un seul accord de coopération qui a été réalisé mais deux réglementations asymétriques qui ont été élaborées, l'une faisant l'objet du premier accord de coopération conclu entre l'autorité fédérale et la Région flamande, l'autre faisant l'objet du deuxième accord de coopération conclu entre l'autorité fédérale, la Région wallonne et la Région de Bruxelles-Capitale.

Cela signifie que la zone grise, où les compétences fiscales en matière d'impôts éludés ne peuvent être clarifiées, est restée en grande partie intacte. C'est seulement dans la mesure où il existe une certitude totale qu'il s'agit d'impôts éludés de l'autorité fédérale (loi du 21 juillet 2016), de la Région flamande (décret du 10 février 2017), de l'autorité fédérale et de la Région flamande (premier accord de coopération) ou de l'autorité fédérale, de la Région wallonne et de la Région de Bruxelles-Capitale (deuxième accord de coopération) qu'une régularisation sera possible. En l'absence d'un accord de coopération global entre toutes les autorités concernées, aucune régularisation ne sera possible pour tout ce qui échappe au champ d'application de ces dispositifs.

8. Selon l'article 7, alinéa 2, du premier accord de coopération, les attestations de régularisation sont communiquées par le Point de contact et par le Service flamand des Impôts « conformément respectivement à la loi du 21 juillet 2016 et au décret du [10 février 2017], chacun pour la partie du montant non scindé qui lui a été attribuée ». Selon l'article 9 du deuxième accord de coopération, les attestations de régularisation fournies par le Point de contact peuvent être utilisées comme moyen de preuve, en ce qui concerne un impôt régional dont l'autorité fédérale assure le service, « [d]ans les limites des dispositions prévues dans les dispositifs régionaux instaurant un régime de régularisation » et, concernant les capitaux fiscalement prescrits non scindés, « [dans les limites de la disposition prévue à l'article 5 du présent Accord ». Il s'ensuit qu'une autre région n'est pas liée par l'immunité associée à l'attestation de régularisation.

9. L'article 9, alinéas 1^{er} et 2, du premier accord de coopération dispose que les fonctionnaires et les membres du personnel qui sont actifs au sein du Point de contact sont tenus au secret professionnel visé à l'article 458 du Code pénal et ne peuvent pas non plus divulguer les informations recueillies à l'occasion de la déclaration de régularisation B aux autres services du Service public fédéral Finances. Le troisième alinéa du même article dispose que les membres du personnel du Service flamand des Impôts qui traitent des attestations de régularisation sont tenus au secret professionnel mentionné à l'article 3.19.0.0.2 du Code flamand de la Fiscalité du 13 décembre 2013. De ce fait, le déclarant peut procéder en principe à la régularisation dans l'anonymat. L'article 7, alinéas 11 et 12, du deuxième accord de coopération dispose que les fonctionnaires et les membres du personnel qui sont actifs au sein du Point de contact sont tenus au secret professionnel visé à l'article 458 du Code pénal et ne peuvent par ailleurs divulguer les

informations recueillies à l'occasion de la déclaration de régularisation aux autres services du Service public fédéral Finances ou à d'autres services publics régionaux.

L'article 12 du premier accord de coopération dispose que la déclaration de régularisation B, le paiement subséquent des prélèvements dus et les attestations de régularisation « ne peuvent être utilisés comme indice ou indication pour effectuer des enquêtes ou des contrôles de nature fiscale, pour déclarer de possibles infractions fiscales ou pour échanger des renseignements, sauf en ce qui concerne la détermination du prélèvement dû en raison de la déclaration [de] régularisation et le montant des montants régularisés non scindés ». L'article 8, alinéa 1^{er}, du deuxième accord de coopération dispose que la déclaration de régularisation, le paiement subséquent des prélèvements dus et les attestations de régularisation « ne peuvent être utilisés (...) comme indice ou indication pour effectuer des enquêtes ou des contrôles de nature fiscale, pour déclarer de possibles infractions fiscales ou pour échanger des renseignements, sauf en ce qui concerne la détermination des prélèvements dus en raison de la déclaration [de] régularisation et le montant des capitaux régularisés ».

Il n'est pas exclu que le Point de contact et le Service flamand des Impôts, agissant dans le cadre de leurs activités, prennent aussi connaissance de données en rapport avec d'autres impôts éludés que ceux qui tombent dans le champ d'application de cette régularisation. Le fait que le Point de contact ne pourrait pas partager ces données avec les régions et que le Service flamand des Impôts ne pourrait pas partager ces données avec l'autorité fédérale n'est pas conforme à l'article 1^{er}*bis* de la loi spéciale du 16 janvier 1989 'relative au financement des Communautés et des Régions' (ci-après : la loi spéciale de financement). Cet article prévoit en effet la conclusion d'un accord de coopération obligatoire entre les régions et l'autorité fédérale au sujet de l'échange d'informations dans le cadre de l'exercice des compétences fiscales des régions, visées dans la loi spéciale de financement, et de l'autorité fédérale¹². 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 contrôle¹³. En l'absence d'un accord de coopération conclu entre toutes les parties concernées, conformément à l'article 1^{er}*bis* de la loi spéciale de financement, et réglant spécifiquement la question, le fait de ne pas prévoir l'échange de données qui concernent directement l'autorité fédérale ou les régions dans l'exercice de leurs compétences fiscales est de nature à méconnaître cet article 1^{er}*bis*.

¹² Voir l'accord de coopération du 7 décembre 2001 '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'.

¹³ *Doc. Parl.*, Chambre, 2000-01, n° 50-1183/001, p. 12.

EXAMEN DU PREMIER ACCORD DE COOPÉRATION

Article 1^{er}

10. L'article 1^{er}, 7°, de l'accord de coopération, définit les « impôts fédéraux » comme « les impôts pour lesquels une régularisation fiscale et sociale est possible conformément à la loi du 21 juillet 2016 ».

S'agissant de la mention de « régularisation sociale » dans cette définition, l'avis 60.849/VR/3 ¹⁴ contient la déclaration suivante du délégué :

« De vermelding 'sociale regularisatie' heeft enkel als bedoeling een correcte verwijzing naar de bedoelde wetten en decreten op te nemen.

Een sociale regularisatie kan niet bekomen worden door het indienen van een regularisatieaangifte B. Een sociale regularisatie kan enkel worden bekomen middels de procedure zoals beschreven in de wet van 21 juli 2016 (hoofdstuk 3) ».

Mieux vaudrait dès lors ne viser que la régularisation fiscale à l'article 1^{er}, 7°, de l'accord de coopération.

Articles 7 et 17

11. L'accord de coopération ne règle pas la coopération entre le Point de contact et le Service flamand des Impôts avec une sécurité juridique suffisante.

L'article 7, alinéa 1^{er}, de l'accord de coopération, énonce que le Point de contact informe, « après concertation préalable avec le Service flamand des Impôts », le déclarant ou son mandataire par écrit de la recevabilité de la déclaration de régularisation. On n'aperçoit pas clairement la nature de cette concertation et ce qu'il convient de faire si le Point de contact et le Service flamand des Impôts adoptent un autre point de vue en la matière.

À cet égard, l'avis 60.849/VR/3 contient la déclaration suivante du délégué :

« Het artikel 3, tweede lid, en het artikel 6, § 3 van het samenwerkingsakkoord voorzien dat het Contactpunt zo spoedig mogelijk een afschrift bezorgt van de ingediende regularisatieaangifte B en de daarbij horende stukken.

De vermelding in het artikel 7 van een voorafgaand overleg tussen de Vlaamse Belastingdienst en het Contactpunt regularisaties heeft als bedoeling te verzekeren dat beide administraties de mogelijkheid hebben om na te gaan of de ingediende regularisatieaangiften B volledig beantwoorden aan de ontvankelijkheidsvereisten zoals beschreven in het samenwerkingsakkoord. De praktische uitvoering van dit overleg kan tussen beide administraties onderling worden geregeld. Indien blijkt dat er geen overeenstemming tussen beiden kan worden bekomen over de ontvankelijkheid van een regularisatieaangifte B zal dit finaal dienen te worden beslecht zoals bepaald in het artikel 17 van het samenwerkingsakkoord ».

¹⁴ Avis C.E. 60.849/VR/3 du 31 mars 2017 sur un avant-projet de décret de la Région flamande 'houdende instemming met het Samenwerkingsakkoord van xx xx xx 2016 tussen de Federale Overheid en het Vlaamse Gewest met betrekking tot de regularisatie van niet uitsplitsbare bedragen'.

L'article 17 de l'accord de coopération dispose que « [l]es contestations en matière d'interprétation et d'exécution du présent accord de coopération sont jugé[e]s de la même façon que celle prévue pour les différen[d]s entre le Service flamand des Impôts et le Service Public Fédéral Finances lors de l'exercice du service des impôts transférés ».

À cet égard, un protocole du 15 juillet 2015 'tussen de Vlaamse Belastingdienst en de Federale Overheidsdienst Financiën betreffende de uitwisseling van patrimoniuminformatie in het kader van de overdracht van de dienst van belastingen bedoeld in artikel 3, eerste lid, 4° en 6° tot 8° van de Bijzondere Wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten', signé par le ministre fédéral des Finances et le ministre flamand du Budget, a été transmis au Conseil d'État. Le commentaire suivant concernant ce protocole a été reproduit dans l'avis 60.849/VR/3 :

« Het bedoeld protocol voorziet een samenwerking tussen de Federale Overheidsdienst Financiën enerzijds (de Algemene Administratie van de Patrimoniumdocumentatie in het bijzonder) en de Vlaamse Belastingdienst anderzijds. Deze samenwerking beoogt praktische werkafspraken met het oog op een vlotte en efficiënte inning en invordering van de in het Vlaamse Gewest gelokaliseerde erf- en registratiebelasting waarvan de dienst met ingang van 1 januari 2015 van de federale overheid werd overgenomen. Het bevat geen rechten, noch verplichtingen voor de belastingplichtige burgers.

Het protocol (artikel 14) voorziet tevens hoe de verschillen in visie tussen beide administraties naar aanleiding van concrete dossierafhandelingen dienen [te worden] beslecht ».

L'article 14 de ce protocole s'énonce comme suit :

« § 1. Er wordt een Commissie samengesteld die voor specifieke gevallen zal oordelen over verschillen in zienswijze tussen FOD FIN enerzijds en VLABEL anderzijds bij de uitoefening van de dienst van de overgehevelde belastingen.

De Commissie zal tevens een oordeel vellen over situaties die de inkomsten van hetzij (...) het Vlaams Gewest, hetzij (...) de Federale Staat in gevaar zouden kunnen brengen.

Deze Commissie zal erover waken dat de rechtszekerheid voor de belastingplichtige niet in het gedrang komt.

§ 2. Het voorzitterschap van de Commissie wordt per samenkomst afwisselend waargenomen door een vertegenwoordiger van FOD FIN of VLABEL.

De Commissie kan worden samengeroepen hetzij op verzoek van FOD FIN, hetzij op verzoek van VLABEL ».

La méthode utilisée soulève diverses questions, notamment du point de vue de la sécurité juridique.

Il faut tout d'abord observer que la référence au protocole précité figurant dans l'article 17 de l'accord de coopération n'est pas suffisamment précise et claire.

En outre, il s'avère que le protocole n'a pas fait l'objet d'une publication officielle. Même si cela ne pose pas forcément problème pour autant qu'il s'agisse de simples conventions pratiques entre services administratifs, il en va autrement si cette réglementation par référence fait

partie du régime de régularisation fiscale. On n'aperçoit pas non plus quel fondement juridique les deux ministres signataires pourraient invoquer pour arrêter une partie du régime de régularisation. Par ailleurs, compte tenu de la référence générale contenue à l'article 17 de l'accord de coopération, ils pourraient adapter la méthode d'appréciation « [de] différen[d]s entre le Service flamand des Impôts et le Service Public Fédéral Finances » et, ce faisant, donner une autre portée aux dispositions de l'accord de coopération. En outre, en ce qui concerne la Région flamande, il y a lieu d'observer qu'il n'appartient pas à un membre individuel du Gouvernement flamand de conclure un accord de coopération¹⁵. Le protocole ne peut pas non plus être considéré comme un « accord de coopération d'exécution » au sens de l'article 92bis, § 1^{er}, alinéa 3, de la loi spéciale du 8 août 1980.

Enfin, il faut rappeler que la nature de la « concertation » et la relation entre le Point de contact et le Service flamand des Impôts demeurent imprécises.

L'accord de coopération devra être réexaminé et adapté à la lumière de ces observations.

EXAMEN DU DEUXIÈME ACCORD DE COOPÉRATION

Article 1^{er}

12. L'observation 10 s'applique par analogie à l'article 1^{er}, 10°, du deuxième accord de coopération.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

ANNEMIE GOOSSENS

J. BAERT

¹⁵ Arrêté du Gouvernement flamand du 25 juillet 2014 'tot bepaling van de bevoegdheden van de leden van de Vlaamse Regering', articles 7, 5°, et 15.