CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

avis 61.029/VR/4
du 29 mars 2017

sur

un avant-projet d'ordonnance 'portant assentiment à l'accord de coopération du 20 février 2017 entre l'État fédéral, la Région wallonne et la Région de Bruxelles-Capitale 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, instaurant un régime de régularisation fiscale limité dans le temps et adaptant les Codes fiscaux en vue de lutter contre les abus et les fraudes fiscales'

RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

advies 61.029/VR/4
van 29 maart 2017

over

een voorontwerp van ordonnantie 'betreffende instemming 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, tot invoering van een fiscaal regularisatiesysteem beperkt in de tijd en tot bestrijding van misbruik en fiscale fraude'

‡LW-BEERPFHCC-GBACIMW‡

Le 21 février 2017, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par le Ministre de la Région de Bruxelles-Capitale, chargé des Finances, du Budget, des Relations extérieures et de la Coopération au développement à communiquer un avis, dans un délai de trente jours prorogé à quarante-cinq jours [(*)], sur un avant-projet d'ordonnance 'portant assentiment à l'accord de coopération du 20 février 2017 entre l'État fédéral, la Région wallonne et la Région de Bruxelles-Capitale 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, instaurant un régime de régularisation fiscale limité dans le temps et adaptant les Codes fiscaux en vue de lutter contre les abus et les fraudes fiscales'.

L'avant-projet a été examiné par les chambres réunies le 21 mars 2017. La chambre était 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, Astrid TRUYENS, greffier, et Charles-Henri VAN HOVE, greffier assumé.

Les rapports ont été présentés par Patrick RONVAUX, premier auditeur, et Jonas RIEMSLAGH, auditeur.

L'avant-projet a été examiné par la quatrième chambre le 29 mars 2017. La chambre était composée de Pierre LIÉNARDY, président de chambre, Martine BAGUET et Bernard BLERO, conseillers d'État, et Charles-Henri VAN HOVE, greffier assumé.

Le rapport a été présenté par Patrick RONVAUX, premier auditeur.

La concordance entre la version française et la version néerlandaise a été vérifiée sous le contrôle de Pierre LIÉNARDY.

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 29 mars 2017.

*

[(*)] Cette prorogation résulte de l'article 84, § 1er, alinéa 1er, 2°, des lois coordonnées sur le Conseil d'État 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 85*bis*.

‡LW-BEERPFHCC-GBACIMW‡

Op 21 februari 2017 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Minister van het Brussels Hoofdstedelijk Gewest, bevoegd voor Financiën, Begroting, Externe Betrekkingen en Ontwikkelingssamenwerking verzocht binnen een termijn van dertig dagen verlengd wordt tot vijfenveertig dagen [(*)] een advies te verstrekken over een voorontwerp van ordonnantie 'betreffende instemming 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, tot invoering van een fiscaal regularisatiesysteem beperkt in de tijd en tot bestrijding van misbruik en fiscale fraude'.

Het voorontwerp is door de verenigde kamers onderzocht op 21 maart 2017. De 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, Astrid TRUYENS, griffier, en Charles-Henri VAN HOVE, toegevoegd griffier.

De verslagen zijn uitgebracht door Patrick RONVAUX, eerste auditeur en Jonas RIEMSLAGH, auditeur.

Het ontwerp is door de vierde kamer onderzocht op 29 maart 2017. De kamer was samengesteld uit Pierre LIÉNARDY, kamervoorzitter, Martine BAGUET en Bernard BLERO, staatsraden, en Charles-Henri VAN HOVE, toegevoegd griffier.

Het verslag is uitgebracht door Patrick RONVAUX, eerste auditeur.

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst van het advies is nagezien onder toezicht van Pierre LIÉNARDY.

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 29 maart 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 85*bis*.

‡LW-BEERPFHCC-GBACIMW‡

Comme la demande d'avis est introduite sur la base de l'article 84, § 1er, alinéa 1er, 2°, des lois coordonnées sur le Conseil d'État, la section de législation limite son examen au fondement juridique de l'avant-projet [(*)], à la compétence de l'auteur de l'acte ainsi qu'à l'accomplissement des formalités préalables, conformément à l'article 84, § 3, des lois coordonnées précitées.

Sur ces trois points, l'avant-projet appelle les observations suivantes.

EXAMEN DE L'ACCORD DE COOPÉRATION

COMPÉTENCE ET OBSERVATIONS GÉNÉRALES

1. Outre l'avant-projet d'ordonnance examiné ici, le Conseil d'État, section de législation, a également été saisi d'une demande d'avis sur des avant-projets de loi et de décret de la Région wallonne portant assentiment au même accord de coopération, à savoir l'accord de coopération du 20 février 2017 'entre l'État fédéral, la Région wallonne et la Région de Bruxelles-Capitale 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' ainsi que d'une demande d'avis sur un avant-projet de décret de la Région flamande 'houdende instemming met het Samenwerkingsakkoord van 1 december 2016 tussen de Federale Overheid en het Vlaamse Gewest met betrekking tot de regularisatie van niet uitsplitsbare bedragen' [1]. Alors que l'accord de coopération du 1er décembre 2016 (ci-après : le premier accord de coopération) a été conclu entre l'État fédéral et la Région flamande, celui faisant l'objet du présent avis (ci-après : le deuxième accord de coopération) a été conclu entre l'État fédéral, la Région wallonne et la Région de Bruxelles-Capitale.

Il ressort des dispositions des accords qu'il s'agit d'accords de coopération asymétriques. Ainsi, on trouve notamment des différences au niveau des montants à régulariser

(*) S'agissant d'un avant-projet d'ordonnance, on entend par « fondement juridique » la conformité aux normes supérieures.

[1] Il s'agit plus précisément de demandes d'avis sur :
- un avant-projet de décret de la Région flamande 'houdende instemming met het Samenwerkingsakkoord van 1 december 2016 tussen de Federale Overheid en het Vlaamse Gewest met betrekking tot de regularisatie van niet uitsplitsbare bedragen' (60.849/VR/3) ;
- un avant-projet de décret de la Région wallonne '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, instaurant un régime de régularisation fiscale limité dans le temps et instaurant des mesures concernant le transfert de la propriété d'un immeuble d'une société à un associé, la renonciation à l'usufruit sur un bien immeuble suivie ou précédée par une donation, les clauses d'attribution de la totalité du patrimoine commun ou clauses de partage inégal de ce patrimoine commun, sans condition de survie, mieux connues sous les termes de 'clause de la maison mortuaire' et la révision du montant des amendes' (61.021/VR/4) ;
- un avant-projet de loi 'portant assentiment à l'accord de coopération entre l'État fédéral, la Région wallonne et la Région de Bruxelles-Capitale 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' (61.026/VR/3).

‡LW-BEERPFHCC-GBACJMW‡

(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, le traitement est effectué par le Point de contact précité et par le Service flamand des Impôts selon le premier accord de coopération).

2. 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 régularisation fiscale à l'échelon fédéral [2] et sur un avant-projet de décret régional flamand instaurant une régularisation fiscale pour les impôts de la Région flamande [3].

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 92*bis* de la loi spéciale du 8 août 1980 'de réformes institutionnelles', auquel les différents législateurs devront donner leur assentiment » [4].

3.1. 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-discrimination [5].

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

---

[2] Avis 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, 2015-2016, n° 54-1479/001, pp. 115-120) ; avis 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, 2015-2016, n° 54-1738/001, pp. 41-51) ; avis 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, 2015-2016, n° 54-1738/012).

[3] Avis 60.342/3 du 5 décembre 2016 sur un avant-projet devenu le décret de la Région flamande du 10 février 2017 'portant une régularisation fiscale flamande temporaire' (*Doc. parl.*, Parl. fl., 2016-2017, n° 1035/1, pp. 27-42).

[4] Avis 58.321/1-2-3-4-VR (*Doc. parl.*, Chambre, 2015-2016, n° 54-1479/001, p. 120) ; avis 58.557/VR/1/3 (*Doc. parl.*, Chambre, 2015-2016, n° 54-1738/001, p. 48) ; avis 59.682/3 (*Doc. parl.*, Chambre, 2015-2016, n° 54-1738/012, 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. 52-53, 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 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

‡LW-BEERPFHCC-GBACJMW‡

conclus est la résultante de la mise en œuvre par l'État fédéral de la possibilité que lui octroie l'article 92*bis* 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 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 règlementation 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 de coopération 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.

3.2. 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 régions [7]. Toutefois, il n'en demeure 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.

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., 2014-2015, n° 18/2, p. 3 ; *Doc. parl.*, Parl. wall., 2014-2015, n° 157/2, pp. 3-4).

[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* » (loyauté fédérale) pour la procédure et le mode de négociation (Y. PEETERS, *o.c.*, p. 55, n° 113).

‡LW-BEERPFHCC-GBACJMW‡

4. 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 1er 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 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 1er, 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.

5. À cet égard l'accord de coopération du 20 février 2017 appelle les observations suivantes.

---

[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 instaureraient pour ces cas, d'un commun accord, et dans le respect de la répartition des compétences telle qu'elle est réglée par la loi spéciale de financement une taxe de régularisation substitutive et en fixeraient une clé de répartition. Compte tenu de la confusion des compétences de l'autorité fédérale et des régions en la matière, un tel régime de régularisation devra nécessairement être présenté aux citoyens comme étant le résultat d'une concertation entre toutes les autorités compétentes. L'instrument approprié à cette fin est la conclusion d'un accord de coopération au sens de l'article 92*bis* de la loi spéciale du 8 août 1980 'de réformes institutionnelles', auquel les différents législateurs devront donner leur assentiment.

‡LW-BEERPFHCC-GBACJMW‡

5.1. Il résulte de l'article 7, alinéa 5, de l'accord de coopération que les déclarations-régularisations visées à l'article 1er 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.

Cet élément porte préjudice à la sécurité qui est nécessaire pour établir une règle consistante sur le plan de la répartition des compétences.

5.2. 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 d'un accord de coopération conclu entre l'autorité fédérale et la Région flamande, l'autre faisant l'objet du présent accord de coopération.

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 seulement d'impôts éludés de l'autorité fédérale, de la Région wallonne et de la Région de Bruxelles-Capitale qu'une régularisation sera possible en vertu du présent accord de coopération. En l'absence d'un accord de coopération global entre toutes les parties concernées, tout ce qui tombe en dehors du champ d'application de cet accord et de l'accord de coopération conclu entre l'autorité fédérale et la Région flamande, n'est pas régularisable.

5.3. Selon l'article 9 de l'accord de coopération,

> « [d]ans les limites des dispositions prévues dans les dispositifs régionaux instaurant un régime de régularisation, l'attestation-régularisation concernant des impôts régionaux dont l'autorité fédérale assure le service peut être utilisée comme moyen de preuve devant les cours et tribunaux, devant les juridictions administratives ainsi qu'à l'encontre de tout service public fédéral ou régional.
>
> Dans les limites de la disposition prévue à l'article 5 du présent Accord, l'attestation-régularisation concernant des capitaux fiscalement prescrits non scindés peut être utilisée comme moyen de preuve devant les cours et tribunaux, devant les juridictions administratives ainsi qu'à l'encontre de tout service public fédéral ou régional ».

Il s'ensuit que la Région flamande, non partie à l'accord de coopération, n'est pas liée par l'immunité attachée à cette attestation-régularisation.

‡LW-BEERPFHCC-GBACJMW‡

5.4. Selon l'article 7, alinéa 11, de l'accord de coopération : « 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 ».

Selon l'alinéa 12 du même article, ces mêmes personnes « ne peuvent par ailleurs divulguer les informations recueillies à l'occasion de la déclaration-régularisation à d'autres services du Service public fédéral Finances ou à d'autres Services publics régionaux ».

De ce fait, le déclarant peut procéder en principe à la régularisation dans l'anonymat.

À l'article 8, alinéa 1er, de l'accord de coopération, il est prévu que

> « [l]es déclarations-régularisation visée[s] à l'article 1er du présent accord, le paiement subséquent du prélèvement dû et l'attestation-régularisation visée à l'article 1er concernant des impôts régionaux dont l'autorité fédérale assure le service ou des capitaux fiscalement prescrits non scindés, ne peuvent être utilisés ni par le Service public fédéral Finances ni par les services de la Région wallonne ou de la Région de Bruxelles-Capitale, 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-régularisation et le montant des capitaux régularisés ».

Il n'est pas exclu que les services fiscaux concernés, 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 ces informations ne seraient pas partagées avec d'autres services fiscaux n'est pas conforme à l'article 1er*bis* de la loi spéciale du 16 janvier 1989 'relative au financement des Communautés et des Régions'. 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 comme visées dans la loi spéciale de financement et de l'autorité fédérale. 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 contrôle [10]. En l'absence d'un accord de coopération conclu entre toutes les parties concernées, conformément à l'article 1er*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 méconnaitre cet article 1er*bis*.

6. À l'article 1er, 10°, de l'accord de coopération, les « impôts fédéraux » sont définis comme « les impôts pour lesquels une régularisation fiscale et sociale est possible conformément à la loi du 21 juillet 2016 ».

Comme l'accord de coopération met en œuvre les compétences fiscales des parties contractantes, il ne saurait être question d'une régularisation sociale et mieux vaut donc dans cette définition renvoyer seulement à la notion de régularisation fiscale.

[10] *Doc. parl.*, Chambre, 2000-2001, n° 50-1183/001, p.12.

‡LW-BEERPFHCC-GBACJMW‡

EXAMEN DE L'AVANT-PROJET DE D'ORDONNANCE

OBSERVATIONS PARTICULIÈRES

Article 1er

L'article 1er ne peut échapper à la division en chapitres de l'avant-projet [11].

Chapitre 1 : Assentiment à l'accord de coopération du 20 février 2017 entre l'Etat fédéral, la Région wallonne et la Région de Bruxelles-Capitale 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

Ce chapitre, devenant le chapitre 2, n'appelle pas d'observation.

Chapitre 2 (devenant 3) : Instauration d'un régime de régularisation fiscale limité dans le temps

Article 6

Au paragraphe 3, il y a lieu d'écrire « à un taux de 37 pour cent » pour que les taux s'expriment directement en pourcentage.

La même observation vaut pour le paragraphe 4, alinéa 1er, b, alinéa 2, b, et alinéa 3, b, du même article puisqu'il s'agit de la détermination du taux des droits d'enregistrement et de succession et pas de la majoration d'un taux.

La phrase introductive de chacun de ces alinéas sera revue en conséquence.

Chapitre 3 (devenant 4) : Adaptation des Codes fiscaux en vue de lutter contre les abus et les fraudes fiscales

Section 1 – Modifications au Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe

Articles 10 à 12

Comme le rappelle le commentaire de ces articles, la compétence de sanctionner les infractions aux règles de procédure relatives à des impôts régionaux visés à l'article 3 de la loi spéciale de financement du 16 janvier 1989 appartient au législateur qui est compétent pour fixer ces règles, à savoir en l'espèce le législateur fédéral tant qu'il assure le service de ces impôts.

Par conséquent, les mots « à l'exception de celles relatives aux règles de procédure » qui figurent dans les alinéas en projet doivent être omis puisqu'il va de soi que,

[11] *Principes de technique législative - Guide de rédaction des textes législatifs et réglementaires*, www.raadvst-consetat.be, onglet « Technique législative », recommandation n° 63.

‡LW-BEERPFHCC-GBACJMW‡

compte tenu de la compétence dont elle dispose, la Région ne peut prévoir de sanctions en matière d'infraction qu'à l'exception des infractions aux règles de procédure.

Comme déjà indiqué, le commentaire des articles dissipe tout doute sur le fait que, pour ce qui concerne les sanctions applicables en cas d'infraction à une règle de procédure, les alinéas nouveaux en projet ne s'appliquent pas et que pour ces règles les régimes restent donc ceux prévus à l'alinéa 1er des articles 206, 206*bis* et 207*bis* du code.

Section 2 – Modifications au Code des droits de succession

Articles 14 à 16

Sur le fond, les observations sous les articles 10 à 12 s'appliquent *mutatis mutandis*.

Section 3 – Entrée en vigueur

Article 17

L'auteur de l'avant-projet justifiera dans le commentaire de l'article l'admissibilité juridique, au regard du principe d'égalité, de cette rétroactivité ainsi que du choix de la date du 1er juin 2014.

*

‡LW-BEERPFHCC-GBACJMW‡

Aangezien de adviesaanvraag ingediend is op basis van artikel 84, § 1, eerste lid, 2°, van de gecoördineerde wetten op de Raad van State, beperkt de afdeling Wetgeving overeenkomstig artikel 84, § 3, van de voornoemde gecoördineerde wetten haar onderzoek tot de rechtsgrond van het voorontwerp [(*)], de bevoegdheid van de steller van de handeling en de te vervullen voorafgaande vormvereisten.

Wat die drie punten betreft, geeft het voorontwerp aanleiding tot de volgende opmerkingen.

ONDERZOEK VAN HET SAMENWERKINGSAKKOORD

BEVOEGDHEID EN ALGEMENE OPMERKINGEN

1. Naast het hier aan de orde zijnde voorontwerp van ordonnantie is de Raad van State, afdeling Wetgeving, ook om advies gevraagd over voorontwerpen van wet en van decreet van het Waals Gewest houdende instemming met hetzelfde samenwerkingsakkoord, namelijk 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' alsook over een voorontwerp van decreet van het Vlaams Gewest 'houdende instemming met het Samenwerkingsakkoord van 1 december 2016 tussen de Federale Overheid en het Vlaamse Gewest met betrekking tot de regularisatie van niet uitsplitsbare bedragen'.[1] Terwijl het samenwerkingsakkoord van 1 december 2016 (hierna: het eerste samenwerkingsakkoord) gesloten is tussen de federale overheid en het Vlaams Gewest, is het samenwerkingsakkoord dat het voorwerp is van dit advies (hierna: het tweede samenwerkingsakkoord) gesloten tussen de federale overheid, het Waals Gewest en het Brussels Hoofdstedelijk Gewest.

(*) Aangezien het om een voorontwerp van ordonnantie gaat, wordt onder "rechtsgrond" de overeenstemming met de hogere rechtsnormen verstaan.

[1] Het gaat meer bepaald om adviesaanvragen over:
- een voorontwerp van decreet van het Vlaams Gewest 'houdende instemming met het samenwerkingsakkoord van 1 december 2016 tussen de Federale Overheid en het Vlaamse Gewest met betrekking tot de regularisatie van niet uitsplitsbare bedragen' (60.849/VR/3);
- een voorontwerp van decreet van het Waals Gewest 'portant assentiment à l'accord de coopération entre l'Etat 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, instaurant un régime de régularisation fiscale limité dans le temps et instaurant des mesures concernant le transfert de la propriété d'un immeuble d'une société à un associé, la renonciation à l'usufruit sur un bien immeuble suivie ou précédée par une donation, les clauses d'attribution de la totalité du patrimoine commun ou clauses de partage inégal de ce patrimoine commun, sans condition de survie, mieux connues sous les termes de "clause de la maison mortuaire" et la révision du montant des amendes' (61.021/VR/4);
- 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' (61.026/VR/3).

‡LW-BEERPFHCC-GBACJMW‡

Uit de bepalingen van de akkoorden 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).

2. 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 Vlaams Gewest waarbij voorzien werd in een fiscale regularisatie voor de belastingen van het Vlaams 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 92*bis* van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 'tot hervorming der instellingen', waarmee de verschillende wetgevers hun instemming zullen moeten betuigen."[4]

3.1. 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

[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, 115-120); 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. 54-1738/001, 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. 54-1738/012).

[3] Adv.RvS 60.342/3 van 5 december 2016 over een voorontwerp dat geleid heeft tot het decreet van het Vlaams 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. 54-1738/012, 6).

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

‡LW-BEERPFHCC-GBACJMW‡

gesloten, is het gevolg van het feit dat de federale Staat gebruikmaakt van de mogelijkheid die hem geboden wordt bij artikel 92*bis* van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 'tot hervorming der instellingen' om samen met bepaalde 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 op asymmetrische wijze ten uitvoer wordt gelegd, al naargelang de federale Staat al dan niet een samenwerkingsakkoord 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 Vlaams Gewest enerzijds, en met het Waals Gewest en het Brussels Hoofdstedelijk Gewest anderzijds.

3.2. 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 de verschillen in behandeling tussen

---

[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 gelijjkheidsbeginsel 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).

[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).

‡LW-BEERPFHCC-GBACIMW‡

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.

4. 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 ten goede van de federale overheid of van een gewest[8] dient te komen, 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]

[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 92*bis* van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 'tot hervorming der instellingen', waarmee de verschillende wetgevers hun instemming zullen moeten betuigen.

‡LW-BEERPFHCC-GBACJMW‡

Ook voor de samenwerkingsakkoorden met betrekking tot fiscale regularisatie geldt dat ze slechts in overeenstemming met de bevoegdheidsrechtelijke regels geacht kunnen worden 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.

5. In dat opzicht geeft het samenwerkingsakkoord van 20 februari 2017 aanleiding tot de volgende opmerkingen.

5.1. Uit artikel 7, vijfde lid, van het samenwerkingsakkoord vloeit voort dat de in artikel 1 bedoelde regularisatieaangiften slechts vergezeld gaan van "een bondige verklaring omtrent het fraudeschema, alsook van [de vermelding 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 die bepaling gesteld is, staat niet vast dat zij afdoende waarborgt dat de regularisatie alleen betrekking zal hebben op belastingen die onder de bevoegdheid van de bij het samenwerkingsakkoord betrokken partijen vallen.

Dat element doet afbreuk aan de zekerheid die noodzakelijk is om de regeling bevoegdheidsrechtelijk consistent te houden.

5.2. Wanneer geen zekerheid bestaat over welke belastingen ontdoken zijn en dus niet precies uitgemaakt kan worden 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 gesuggereerd heeft, is echter niet één allesomvattend samenwerkingsakkoord tot stand gekomen, maar zijn twee asymmetrische regelingen uitgewerkt, waarvan de ene vervat is in een samenwerkingsakkoord gesloten tussen de federale overheid en het Vlaams Gewest en de andere het onderwerp is van dit samenwerkingsakkoord.

Dat betekent dat de grijze zone waar de belastingbevoegdheden inzake de ontdoken belastingen niet uitgeklaard kunnen worden, grotendeels is blijven bestaan. Slechts voor zover volledige zekerheid bestaat is dat het alleen gaat om ontdoken belastingen van de federale overheid, het Waals Gewest en het Brussels Hoofdstedelijk Gewest zal regularisatie op grond van dit samenwerkingsakkoord mogelijk zijn. Doordat tussen alle betrokken partijen geen allesomvattend samenwerkingsakkoord gesloten is, is geen regularisatie mogelijk voor alles wat valt buiten het toepassingsgebied van dit akkoord en van het samenwerkingsakkoord dat tussen de federale overheid en het Vlaams Gewest gesloten is.

5.3. Luidens artikel 9, achtste lid, van het samenwerkingsakkoord

> "Binnen de grenzen gesteld door de gewestelijke bepalingen tot instelling van een regularisatiesysteem, kan het regularisatieattest met betrekking tot een gewestelijke belasting waarvoor de federale overheid de dienst verzekert, gebruikt worden als

‡LW-BEERPFHCC-GBACJMW‡

bewijsmiddel voor de hoven en rechtbanken, voor de administratieve rechtscolleges, evenals tegenover elke federale of gewestelijke openbare dienst.

Binnen de grenzen gesteld door artikel 5 van dit Akkoord kan het regularisatieattest met betrekking tot niet uitsplitsbare fiscaal verjaarde kapitalen, gebruikt worden als bewijsmiddel voor de hoven en rechtbanken, voor de administratieve rechtscolleges, evenals tegenover elke federale of gewestelijke openbare dienst."

Daaruit volgt dat het Vlaams Gewest, dat geen partij is bij dit samenwerkingsakkoord, niet gebonden is door de met het regularisatieattest verbonden immuniteit.

5.4. Artikel 7, elfde lid, van het samenwerkingsakkoord luidt als volgt: "De ambtenaren en personeelsleden die actief zijn binnen het Contactpunt zijn gehouden tot het beroepsgeheim bedoeld in artikel 458 van het Strafwetboek."

Luidens het twaalfde lid van hetzelfde artikel mogen diezelfde personen "de naar aanleiding van de regularisatieaangifte verkregen inlichtingen bovendien niet [bekendmaken] aan de andere diensten van de Federale Overheidsdienst Financiën of aan andere gewestelijke openbare diensten".

Daardoor kan de aangever in principe anoniem overgaan tot regularisatie.

In artikel 8, eerste lid, van het samenwerkingsakkoord staat dat

"[n]och de Federale Overheidsdienst Financiën noch de diensten van het Waalse Gewest of de diensten van het Brussels Hoofdstedelijk gewest (...) de regularisatieaangiften bedoeld in artikel 1, van dit akkoord, de daaropvolgende betaling van de verschuldigde heffing en het in artikel 1 bedoelde attest met betrekking tot gewestelijke belastingen waarvoor de Federale overheid de dienst van de belastingen verzekert of niet uitsplitsbare fiscaal verjaarde kapitalen, als indicie of aanwijzing [kunnen] aanwenden 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 kapitalen."

Het valt niet uit te sluiten dat de betrokken belastingdiensten in het kader van hun werkzaamheden ook kennis zullen nemen van gegevens in verband met de ontduiking van andere belastingen dan die welke binnen het toepassingsgebied van deze regularisatie vallen. Het feit dat die gegevens niet gedeeld zouden mogen worden met andere belastingdiensten is niet in overeenstemming met artikel 1*bis* van de bijzondere wet van 16 januari 1989 'betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten'. 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. 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.[10] Bij ontstentenis van een samenwerkingsakkoord gesloten tussen alle

[10] *Parl.St.* Kamer 2000-01, nr. 50-1183/001, 12.

‡LW-BEERPFHCC-GBACJMW‡

betrokken partijen conform artikel 1*bis* van de bijzondere financieringswet, dat specifieke 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 1*bis* te miskennen.

6. In artikel 1, 10°, 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".

Aangezien het samenwerkingsakkoord de fiscale bevoegdheden van de overeenkomstsluitende partijen ten uitvoer legt, kan er evenwel geen sprake zijn van een sociale regularisatie en zou het dan ook beter zijn om in die definitie alleen naar het begrip fiscale regularisatie te verwijzen.

ONDERZOEK VAN HET VOORONTWERP VAN ORDONNANTIE

BIJZONDERE OPMERKINGEN

Artikel 1

Artikel 1 mag niet buiten de indeling in hoofdstukken van het voorontwerp gelaten worden.[11]

Hoofdstuk 1: Instemming met het samenwerkingsakkoord van 20 februari 2017 tussen de Federale overheid, het Waals 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

Dit hoofdstuk, dat hoofdstuk 2 wordt, geeft geen aanleiding tot opmerkingen.

[11] *Beginselen van de wetgevingstechniek - Handleiding voor het opstellen van wetgevende en reglementaire teksten*, www.raadvst-consetat.be, tab "Wetgevingstechniek", aanbeveling 63.

‡LW-BEERPFHCC-GBACIMW‡

Hoofdstuk 2 (dat hoofdstuk 3 wordt): Invoering van een in de tijd beperkt fiscaal regularisatiesysteem

Artikel 6

In paragraaf 3 schrijve men "van een tarief van 37 procent" zodat de tarieven onmiddellijk in procent uitgedrukt worden.

Dezelfde opmerking geldt voor paragraaf 4, eerste lid, b, tweede lid, b, en derde lid, b, van hetzelfde artikel, aangezien het daar gaat om de bepaling van het tarief van de registratie- en successierechten en niet om de verhoging van een tarief.

De inleidende zin van elk van deze leden behoort dienovereenkomstig herzien te worden.

Hoofdstuk 3 (dat hoofdstuk 4 wordt): Aanpassing van de fiscale Wetboeken ter bestrijding van misbruik en fiscale fraude

Sectie 1 (lees:Afdeling 1) – Wijzigingen aan het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten

Artikelen 10 tot 12

Zoals in herinnering gebracht wordt in de commentaar bij de artikelen, komt de bevoegdheid om een sanctie te stellen op inbreuken op de procedureregels betreffende de gewestelijke belastingen bedoeld in artikel 3 van de bijzondere financieringswet van 16 januari 1989 toe aan de wetgever die bevoegd is om die regels vast te stellen, namelijk *in casu* de federale wetgever zolang hij de dienst van deze belastingen verzekert.

Bijgevolg dienen de woorden "met uitzondering van die met betrekking tot de procedureregels" die in de ontworpen leden voorkomen, geschrapt te worden, aangezien het vanzelf spreekt dat het gewest, gelet op de bevoegdheid waarover het beschikt, geen sancties kan stellen op inbreuken, tenzij het gaat om inbreuken op de procedureregels.

Zoals reeds vermeld is, wordt in de commentaar bij van de artikelen elke twijfel weggenomen over het feit dat, wat betreft de toe te passen sancties in geval van inbreuken op een procedureregel, de ontworpen nieuwe leden niet van toepassing zijn en dat met betrekking tot deze regels het systeem behouden blijft waarin voorzien wordt in het eerste lid van de artikelen 206, 206*bis* en 207*bis* van het wetboek.

Sectie 2 (lees: Afdeling 2) – Wijzigingen aan het Wetboek der successierechten

Artikelen 14 tot 16

Wat de inhoud betreft, gelden de opmerkingen betreffende de artikelen 10 tot 12 *mutatis mutandis*.

‡LW-BEERPFHCC-GBACJMW‡

Sectie 3 (lees: Afdeling 3) – Inwerkingtreding

Artikel 17

De steller van het voorontwerp dient in de commentaar bij het artikel aan te geven om welke reden die terugwerking en de keuze van de datum van 1 juni 2014 in het licht van het gelijkheidsbeginsel juridisch aanvaardbaar zijn.

LE GREFFIER – DE GRIFFIER LE PRÉSIDENT – DE VOORZITTER

Astrid TRUYENS Pierre LIÉNARDY

LE GREFFIER – DE GRIFFIER LE PRÉSIDENT – DE VOORZITTER

Charles-Henri VAN HOVE Pierre LIÉNARDY

‡LW-BEERPFHCC-GBACJMW‡