

Numéro du rôle : 4022
Arrêt n° 68/2007 du 26 avril 2007

A R R E T

En cause : le recours en annulation des articles 121 à 127 de la loi-programme du 27 décembre 2005 (la régularisation fiscale), introduit par Werner Niemegeers.

La Cour d'arbitrage,

composée des présidents A. Arts et M. Melchior, et des juges P. Martens, R. Henneuse, M. Bossuyt, E. De Groot, L. Lavrysen, A. Alen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke et J. Spreutels, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président A. Arts,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* * *

I. *Objet du recours et procédure*

Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 28 juin 2006 et parvenue au greffe le 30 juin 2006, Werner Niemegeers, demeurant à 9572 Sint-Martens-Lierde, Keibergstraat 31, a introduit un recours en annulation des articles 121 à 127 de la loi-programme du 27 décembre 2005 (publiée au *Moniteur belge* du 30 décembre 2005, deuxième édition).

Le Conseil des ministres a introduit un mémoire.

A l'audience publique du 30 janvier 2007 :

- ont comparu :
 - . Me M. Storme, avocat au barreau de Bruxelles, pour la partie requérante;
 - . G. Dekelver, auditeur général des Finances, pour le Conseil des ministres;
- les juges-rapporteurs E. Derycke et R. Henneuse ont fait rapport;
- les parties précitées ont été entendues;
- l'affaire a été mise en délibéré.

Les dispositions de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage relatives à la procédure et à l'emploi des langues ont été appliquées.

II. *En droit*

- A -

Position de la partie requérante

Quant à l'intérêt

A.1.1. La partie requérante affirme justifier de l'intérêt requis, étant donné qu'elle est lésée, en tant qu'avocat, du fait des dispositions attaquées, par rapport à d'autres personnes qui exercent une profession libérale, qui n'ont pas déclaré certains revenus et qui les régulariseront par la suite. Selon la partie requérante, « elle n'a, en effet, pas pu disposer des montants correspondant aux impôts éludés, elle n'a donc pas pu les faire fructifier et n'a pas davantage pu investir ces recettes pour l'avenir ».

A.1.2. De surcroît, toujours selon cette partie, elle subirait un dommage « par suite de l'avantage concurrentiel octroyé aux contribuables régularisés ».

A.1.3. Enfin, la partie requérante se réfère à l'arrêt de la Cour n° 72/2005 du 20 avril 2005.

Quant au fond

A.2. La partie requérante invoque la violation des articles 10, 11 et 172 de la Constitution.

A.3.1. En premier lieu, les dispositions attaquées entraîneraient un traitement identique injustifié de catégories de personnes objectivement différentes, à savoir les contribuables qui ont déclaré honnêtement leurs revenus professionnels et ceux qui ne l'ont pas fait. En effet, ces deux catégories sont soumises au même taux d'imposition. Or, il existerait une différence fondamentale entre les deux catégories de contribuables, étant donné que la deuxième catégorie élude des impôts et contrevient ainsi à la loi.

A.3.2. Les dispositions attaquées entraîneraient en outre une différence de traitement injustifiée entre les contribuables qui ont honnêtement déclaré leurs revenus et ceux qui ne l'ont pas fait, en ce que les contribuables de la deuxième catégorie ont pu disposer, au cours de la période où leurs revenus n'étaient pas régularisés, de moyens financiers qui devaient normalement être payés sous forme d'impôts. Par conséquent, les dispositions attaquées accordent aux contribuables qui n'ont pas régulièrement déclaré leurs revenus un report de paiement d'impôts sans intérêts, alors que le contribuable qui ne paie pas ou paie tardivement un précompte doit payer des intérêts moratoires et souvent d'importantes majorations d'impôts. En outre, il en résulte une concurrence déloyale, vu que les fraudeurs qui exercent une profession libérale ou une autre activité en tant qu'indépendant peuvent travailler à moindre frais au cours de la période où aucun impôt n'est payé. Durant cette période, ils ont en outre pu bénéficier d'intérêts sur les montants éludés et, dès lors, de revenus supplémentaires, ce qui entraîne une distinction entre le revenu net après imposition des personnes qui éludent l'impôt, d'une part, et de celles qui paient honnêtement leurs impôts, d'autre part.

A.3.3. La partie requérante allègue également que les dispositions attaquées ne prévoient pas que la taxe communale additionnelle et la contribution complémentaire de crise sont appliquées aux revenus immobiliers non déclarés, alors que ces impôts sont pourtant applicables aux revenus immobiliers des contribuables qui ont déclaré tous leurs revenus immobiliers.

A.3.4. Toujours selon cette partie, les contribuables qui régularisent leurs revenus éludés sont protégés contre des sanctions civiles et pénales. Les contribuables qui ne font pas usage de la possibilité de régularisation et qui paient tardivement leurs impôts pour une autre raison que la fraude fiscale, qui ne paient pas de précompte ou ne font pas de déclaration, ne bénéficient pas de cette protection.

A.4. Selon la partie requérante, les différences de traitement précitées ne sont pas raisonnablement justifiées. En effet, les dispositions attaquées sont uniquement dictées par des raisons budgétaires. Le Gouvernement aurait voulu maintenir le budget 2006 en équilibre, ce que confirmerait l'exposé des motifs du projet de loi (*Doc. parl.*, Chambre, 2005-2006, DOC 51-2097/001, p. 72). Ces raisons purement financières ne suffiraient pas. C'est ce qui ressortirait notamment des arrêts n^{os} 107/2005 du 22 juin 2005 et 198/2005 du 21 décembre 2005.

A.5. En outre, les dispositions attaquées seraient contraires à l'arrêt n^o 72/2005 du 20 avril 2005, dans lequel la Cour a considéré, en ce qui concerne la déclaration libératoire unique, que la régularisation de situations ou comportements illégaux ne peut être raisonnablement justifiée que si elle a un caractère unique. La Cour a considéré le caractère unique de la déclaration libératoire unique, lié à l'amende élevée (une majoration d'impôts de 100 p.c.) qui sanctionnerait la non-déclaration des sommes pouvant bénéficier de ce régime, comme une raison déterminante pour estimer que le législateur avait pris une mesure qui n'était pas manifestement injustifiée. En revanche, les dispositions attaquées prévoient un régime permanent – et non unique – et remplacent même la majoration d'impôts précitée de 100 p.c. De surcroît, elles sont uniquement dictées par des considérations d'ordre financier, alors que la déclaration libératoire unique visait aussi à faire en sorte que des capitaux étrangers retournent dans l'économie nationale. Le fait qu'une personne ou un assujetti à la T.V.A. ne puisse qu'une seule fois faire usage de la régularisation fiscale serait un coup d'épée dans l'eau, puisqu'il serait fort aisé de faire une déclaration en passant par plusieurs personnes morales.

*Position du Conseil des ministres**Quant à l'intérêt*

A.6. Selon le Conseil des ministres, la partie requérante n'expose pas clairement qu'elle pourrait être affectée directement et défavorablement par les dispositions attaquées. En effet, elle fonde exclusivement son intérêt sur le fait que ces dispositions accordent à d'autres catégories des avantages dont elle est privée du fait qu'elle déclare entièrement et à temps ses revenus imposables. Il ne peut toutefois être exclu que la partie requérante n'ait pas déclaré ou n'ait pas déclaré à temps ou ne déclarera pas à temps certains revenus imposables et qu'elle voudra invoquer les dispositions attaquées.

Quant à l'étendue du recours

A.7. En tant que la partie requérante situe expressément son recours en annulation dans le cadre de l'exercice d'une profession libérale, il convient, selon le Conseil des ministres, de limiter le recours aux dispositions attaquées dans la mesure où elles portent sur la régularisation de revenus professionnels. Les autres revenus visés dans les dispositions attaquées et les opérations soumises à la TVA seraient par contre sans rapport avec l'exercice d'une activité professionnelle.

Quant au fond

A.8.1. En tant que la partie requérante se plaint du fait que les contribuables honnêtes sont traités de la même manière que les contribuables malhonnêtes en ce qu'ils sont soumis au même taux d'imposition, le Conseil des ministres fait valoir que les articles 10, 11 et 172 de la Constitution n'imposent pas que les contribuables qui ne déclarent pas ou qui déclarent tardivement leurs revenus professionnels soient soumis à un autre taux d'imposition que les contribuables qui déclarent tous leurs revenus professionnels à temps.

A.8.2. Il est raisonnablement justifié que, conformément à l'article 122, § 3, alinéa 1er, attaqué, le paiement des perceptions ait pour effet que les revenus professionnels régularisés ne sont plus ou ne peuvent plus être soumis à l'impôt sur les revenus, comme prévu par le Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après CIR 1992), ni à la majoration d'impôt de 100 p.c. prévue par l'article 9 de la loi du 31 décembre 2003 instaurant une déclaration libératoire unique. En effet, les dispositions attaquées ne sont applicables que lorsque le contribuable introduit spontanément une déclaration de régularisation. Tel n'est pas le cas lorsque le contribuable, avant l'introduction de cette déclaration, a été informé par écrit d'actes d'instruction spécifiques en cours par une administration fiscale belge, une institution de sécurité sociale ou un service d'inspection sociale belge (article 123, 2°, de la loi-programme du 27 décembre 2005).

A.9.1. En tant que la partie requérante dénonce la différence de traitement entre, d'une part, les contribuables qui font usage des dispositions attaquées et, d'autre part, les contribuables qui ne déclarent pas ou ne déclarent pas à temps certains revenus professionnels et qui ne font pas usage de ces dispositions, le Conseil des ministres fait valoir que les contribuables qui, par erreur, n'ont pas déclaré certains revenus imposables ou ne l'ont pas fait à temps peuvent se prévaloir des dispositions attaquées. Par ailleurs, ils ne font pas l'objet d'une sanction pénale, mais uniquement d'une sanction administrative, à savoir un accroissement d'impôt de 10 p.c. (article 444, alinéa 1er, du CIR 1992). Il peut être renoncé à cette sanction en l'absence de mauvaise foi (article 444, alinéa 2, du CIR 1992).

A.9.2. En tant que la partie requérante dénonce la différence de traitement entre, d'une part, les contribuables qui font usage des dispositions attaquées et, d'autre part, les contribuables qui n'ont pas payé à temps les impôts dus, le Conseil des ministres souligne que cette deuxième catégorie ne risque ni une sanction pénale ni un accroissement d'impôt par application de l'article 444 du CIR 1992 ou une amende administrative visée à l'article 445 du même Code.

A.9.3. En tant que la partie requérante dénonce la différence de traitement entre, d'une part, les contribuables qui font usage des dispositions attaquées et, d'autre part, les contribuables qui n'ont pas effectué de versements anticipés ou qui ont effectué des versements anticipés insuffisants et sont de ce fait soumis à une majoration d'impôt, le Conseil des ministres souligne que, conformément à l'article 122, § 2, attaqué, les revenus professionnels qui font l'objet d'une déclaration de régularisation sont soumis à leur tarif normal d'imposition.

Si cette disposition est interprétée en ce sens qu'il y a lieu d'entendre par « tarif normal d'imposition » le taux fixé à l'article 130 du CIR 1992, la majoration pour versements anticipés insuffisants n'est, en effet, pas applicable aux revenus professionnels de la personne physique qui fait usage des dispositions attaquées et qui n'a pas effectué de versements anticipés ou qui a effectué des versements anticipés insuffisants. Toutefois, cela implique que cette personne ne pourra pas non plus bénéficier des autres dispositions du titre II, chapitre III, section I, du CIR 1992, concernant le montant exonéré d'impôt et diverses réductions d'impôt.

- B -

Quant aux dispositions attaquées

B.1. La partie requérante demande l'annulation des articles 121 à 127 de la loi-programme du 27 décembre 2005. Ces dispositions énoncent :

« Art. 121. Pour l'application des dispositions de ce chapitre, l'on entend :

1° par 'déclaration-régularisation' : la déclaration de sommes, valeurs et revenus effectuée auprès du Service public fédéral Finances dans le but d'obtenir une attestation-régularisation moyennant paiement au taux d'impôt normalement dû;

2° par 'autres revenus régularisés' : les sommes, valeurs et revenus qui font l'objet d'une 'déclaration-régularisation' introduite auprès du Point de contact régularisations créé au sein du Service public fédéral Finances, par une personne physique et au moyen de laquelle cette personne démontre que ces revenus ont une autre nature que celle de revenus professionnels pour l'année au cours de laquelle ils ont été obtenus ou recueillis;

3° par 'revenus professionnels régularisés' : les sommes, valeurs et revenus qui font l'objet d'une 'déclaration-régularisation' effectuée auprès du Point de contact-régularisations créé au sein du Service public fédéral Finances, par une personne morale ou par une personne physique lorsque celle-ci ne peut démontrer que ces revenus ont une nature autre que professionnelle pour l'année au cours de laquelle ils ont été obtenus ou recueillis;

4° par 'opérations T.V.A. régularisées' : les opérations soumises à la T.V.A. visées à l'article 51 du Code de la T.V.A. qui font l'objet d'une 'déclaration-régularisation' auprès du Point de contact-régularisation créé au sein du Service public fédéral Finances, par une personne morale ou par une personne physique;

5° par 'déclarant' : la personne physique ou la personne morale qui procède à l'introduction d'une 'déclaration-régularisation' soit personnellement soit par l'intermédiaire d'un mandataire.

On entend par 'personnes physiques' les habitants du Royaume assujettis à l'impôt des personnes physiques sur la base de l'article 3 du Code des impôts sur les revenus 1992 et les non-résidents assujettis à l'impôt des non-résidents sur la base de l'article 227, 1°, du même Code.

On entend par ‘ personnes morales ’, les sociétés résidentes soumises à l’impôt des sociétés en vertu de l’article 179 du Code des impôts sur les revenus 1992 et les sociétés étrangères soumises à l’impôt des non-résidents en vertu de l’article 227, 2°, du même Code;

6° par ‘ mandataires ’ : les personnes et les entreprises visées aux articles 2 à 2^{ter} de la loi du 11 janvier 1993 relative à la prévention du système financier aux fins de blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme;

7° par ‘ prélèvements ’ : le montant total de l’impôt dû en raison de la régularisation.

Art. 122. § 1er. Les autres revenus régularisés visés à l’article 121, 2°, qui font l’objet d’une ‘ déclaration-régularisation ’ dans le respect des dispositions prévues dans le présent chapitre sont soumis à un prélèvement :

- à leur tarif normal d’imposition lorsque la ‘ déclaration-régularisation ’ est introduite au plus tard le 30 juin 2006;

- à leur tarif normal d’imposition majoré d’une amende de 5 points lorsque la ‘ déclaration-régularisation ’ est introduite à partir du 1er juillet 2006 et au plus tard le 31 décembre 2006;

- à leur tarif normal d’imposition majoré d’une amende de 10 points lorsque la ‘ déclaration-régularisation ’ est introduite à partir du 1er janvier 2007.

§ 2. Les revenus professionnels régularisés qui font l’objet d’une ‘ déclaration-régularisation ’ dans le respect des dispositions prévues dans le présent chapitre sont soumis à leur tarif normal d’imposition qui est d’application pour la période imposable au cours de laquelle ces revenus ont été obtenus ou recueillis, le cas échéant majoré de la contribution complémentaire de crise ou des centimes additionnels communaux applicables.

§ 3. Si la ‘ déclaration-régularisation ’ a été réalisée dans le respect des dispositions prévues dans le présent chapitre, le paiement des prélèvements mentionnés au présent article a pour conséquence que les autres revenus régularisés et les revenus professionnels régularisés qui ont subi ce prélèvement ne sont plus ou ne peuvent plus être pour le surplus soumis à l’impôt sur les revenus tel que prévu par le Code des impôts sur les revenus 1992, en ce compris aux accroissements d’impôt qui y sont prévus, aux intérêts de retard et aux amendes, ni à l’accroissement d’impôt de 100 p.c. prévu à l’article 9 de la loi du 30 décembre 2003 instaurant une déclaration libératoire unique.

Le fait que des revenus professionnels ont été soumis à tort au prélèvement en tant qu’autres revenus régularisés n’empêche pas qu’une nouvelle taxation puisse être établie au titre de revenus professionnels.

§ 4. Les opérations T.V.A. régularisées qui font l’objet d’une ‘ déclaration-régularisation ’ dans le respect des dispositions prévues dans le présent chapitre sont soumises à la T.V.A. au taux qui est d’application pour les opérations régularisées pour l’année au cours de laquelle les opérations ont eu lieu.

En cas de ‘ déclaration-régularisation ’ pour des opérations T.V.A. régularisées dans le respect des dispositions prévues dans le présent chapitre, le paiement du prélèvement à titre de T.V.A. visé à l’alinéa précédent a pour conséquence que ces opérations ne sont plus ou ne peuvent plus être, pour le surplus, soumises à aucune perception de la T.V.A., ni à aucune sanction additionnelle, amende ou prélèvement additionnels de quelque nature prévus par le Code de la T.V.A.

Art. 123. Ni la déclaration visée à l’article 121, 1°, ni le paiement des prélèvements visés à l’article 122, ni l’attestation visée à l’article 124, alinéa 5, ne produisent d’effets :

1° si les revenus régularisés proviennent de la réalisation d’opérations de blanchiment ou d’un délit sous-jacent visé à l’article 3 de la loi du 11 janvier 1993 relative à la prévention de l’utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme;

2° si, avant l’introduction de la ‘ déclaration-régularisation ’, le déclarant a été informé par écrit d’actes d’investigation spécifiques en cours par une administration fiscale belge, une institution de sécurité sociale ou un service d’inspection sociale belge;

3° si une ‘ déclaration-régularisation ’ a déjà été introduite en faveur du même déclarant ou assujetti à la T.V.A.

Art. 124. Aux fins de recevoir les déclarations-régularisation, le Roi crée au sein du Service public fédéral Finances un ‘ Point de contact-régularisations ’.

La ‘ déclaration-régularisation ’ est introduite auprès du ‘ Point de contact-régularisations ’ au moyen d’un formulaire de déclaration dont le modèle est établi par le Roi. Ce formulaire de déclaration mentionne notamment le nom du déclarant et, le cas échéant, celui de son mandataire, l’origine et le montant des sommes déclarées et la date de dépôt de la déclaration.

Après la réception de la ‘ déclaration-régularisation ’, le ‘ Point de contact-régularisations ’ informe dans les 30 jours, par courrier, le déclarant ou son mandataire de la recevabilité de celle-ci. Le Point de contact-régularisation fixe dans le même courrier le montant du prélèvement dû en exécution du présent chapitre.

Le paiement du prélèvement doit s’opérer dans les 15 jours qui suivent la date d’envoi de ce courrier.

Au moment de la réception du paiement, le ‘ Point de contact-régularisations ’ transmet au déclarant ou à son mandataire, une attestation-régularisation dont le modèle est fixé par le Roi, qui comporte notamment : le nom du déclarant et, le cas échéant, celui de son mandataire, le montant du prélèvement opéré, le montant des sommes, valeurs et revenus régularisés.

Les déclarations effectuées auprès du ‘ Point de contact régularisations ’ sont numérotées et conservées par celui-ci. Une copie de chaque attestation-régularisation qui porte sur des sommes, valeurs et revenus soumis au prélèvement visé à l’article 122, §§ 2 et 4, est transmise au service de contrôle local dont le déclarant dépend et est jointe au dossier fiscal de celui-ci.

Le ‘ Point de contact-régularisations ’ tient, en outre, une liste des attestations régularisation délivrées avec référence au numéro de la ‘ déclaration-régularisation ’. Une copie de cette liste est transmise tous les six mois à la Cellule de traitement des informations financières instaurée par la loi du 11 janvier 1993 précitée.

Les fonctionnaires et les membres du personnel qui sont actifs au sein du ‘ Point de contact-régularisations ’ sont tenus au secret professionnel prévu à l’article 337 du Code des impôts sur les revenus 1992.

Ils ne peuvent par ailleurs, pour les déclarations dont l’attestation ne fait pas l’objet d’une transmission au service de contrôle local, divulguer les informations recueillies à l’occasion de la ‘ déclaration-régularisation ’ à d’autres services du Service public fédéral Finances.

Art. 125. La déclaration, le paiement subséquent du prélèvement dû et l’attestation visée à l’article 124, alinéa 5, ne peuvent être utilisés comme indice ou indication pour effectuer des enquêtes ou des contrôles de nature fiscale, pour déclarer de possibles infractions fiscales, sauf en ce qui concerne la détermination des prélèvements dus en raison de la déclaration.

Art. 126. Dans les limites des dispositions prévues à l’article 122, § 3, et 123, l’attestation-régularisation peut être employée comme moyen de preuve devant les cours et tribunaux, devant les juridictions administratives, ainsi qu’à l’encontre de tout service public.

Art. 127. Les personnes qui se sont rendues coupables d’infractions visées aux articles 449 et 450 du Code des impôts sur les revenus 1992, aux articles 73 et 73*bis* du Code de la taxe sur la valeur ajoutée, aux articles 133 et 133*bis* du Code des droits de succession, aux articles 206 et 206*bis* du Code des droits d’enregistrement, d’hypothèques et de greffe, aux articles 207/1 et 207*bis* du Code des taxes assimilées au timbre, ou d’infractions visées à l’article 505 du Code pénal, dans la mesure où elles visent les avantages patrimoniaux tirés directement des infractions précitées ou les biens et valeurs qui leur ont été substitués ou les revenus de ces avantages investis, ainsi que les personnes qui sont coauteurs ou complices de telles infractions au sens des articles 66 et 67 du Code pénal, sont exonérées de poursuites pénales de ce chef si elles n’ont pas fait l’objet avant la date de l’introduction des déclarations visées à l’article 121, d’une information ou d’une instruction judiciaire du chef de ces infractions et si une ‘ déclaration-régularisation ’ a été effectuée dans les conditions de la présente loi et si les montants dus en raison de cette déclaration-régularisation ont été payés ».

B.1.2. Selon l’exposé des motifs du projet de loi-programme, « le système de régularisation fiscale [...] introduit de manière permanente une possibilité pour chaque contribuable ou assujetti à la T.V.A. de procéder à la régularisation de sa situation fiscale » (*Doc. parl.*, Chambre, 2005-2006, DOC 51-2097/001, p. 71). A cet effet, les particuliers et les personnes morales se voient offrir l’occasion « de régulariser leur situation fiscale en [...] déclarant spontanément les revenus qu’ils ont omis de déclarer à l’administration fiscale

conformément aux dispositions légales en vigueur, en vue d'obtenir aussi bien l'immunité fiscale que pénale » (*ibid.*, p. 71).

Quant à l'intérêt

B.2.1. Selon le Conseil des ministres, la partie requérante ne justifierait pas de l'intérêt requis, car il ne pourrait être exclu qu'elle n'ait pas déclaré des revenus imposables, ou qu'elle ne l'ait pas fait dans les délais, ou que cela se produise à l'avenir, et qu'elle souhaite avoir recours aux dispositions attaquées.

B.2.2. La partie requérante fait valoir en substance que les dispositions attaquées procureraient aux contribuables qui font usage de la régularisation fiscale un avantage dont ne pourraient bénéficier les contribuables qui ont déclaré leurs revenus entièrement et dans les délais, en conséquence de quoi cette seconde catégorie est lésée par rapport à la première.

B.2.3. Le fait que la partie requérante pourrait faire usage des dispositions attaquées ne l'empêche pas de justifier de l'intérêt requis.

B.2.4. L'exception est rejetée.

Quant à l'étendue du recours

B.3.1. Le Conseil des ministres soutient que l'étendue du recours devrait être limitée aux dispositions attaquées en tant qu'elles concerneraient la régularisation de revenus professionnels, au motif que la partie requérante ne pourrait inscrire son recours que dans le cadre de l'exercice d'une profession libérale.

B.3.2. Lorsque, comme en l'espèce, une partie requérante, dans l'exposé de son intérêt, ne fait expressément mention que d'une de ses qualités, mais qu'il n'en demeure pas moins que c'est l'ensemble des dispositions attaquées qui est de nature à affecter directement sa

situation, ainsi que le démontre l'exposé des faits et du moyen, l'exception ayant pour objet de limiter l'étendue du recours ne peut être accueillie.

B.3.3. L'exception est rejetée.

Quant au fond

B.4.1. Selon la partie requérante, les dispositions attaquées ne sont pas compatibles avec les articles 10, 11 et 172 de la Constitution en tant que les contribuables qui font usage de la régularisation fiscale sont soumis au même taux d'imposition que les contribuables qui ont déclaré leurs revenus entièrement et dans les délais et en tant que la première catégorie bénéficierait d'une immunité fiscale et d'une exonération de poursuites pénales, alors que cette protection ne s'applique pas à la seconde catégorie.

B.4.2. La partie requérante fait par ailleurs valoir que les dispositions attaquées iraient à l'encontre de l'arrêt n° 72/2005 du 20 avril 2005, dans lequel la Cour, au sujet de la déclaration libératoire unique instaurée par la loi du 31 décembre 2003, a considéré que « la régularisation de situations ou de comportements illégaux ne peut raisonnablement se justifier que si elle a un caractère unique ».

En ce qui concerne le taux d'imposition

B.5. Les dispositions attaquées entendent offrir aux contribuables qui, dans le passé, n'ont pas déclaré des sommes, valeurs et revenus, la possibilité de régulariser leur situation fiscale. Elles perpétuent de la sorte une pratique administrative selon laquelle l'administration admet que le contribuable qui déclare spontanément les revenus dissimulés par lui soit imposé de ce chef sans application d'accroissements d'impôt à titre de pénalité (Com. IR n° 444/8, supprimé par la circulaire n° Ci.RH.81/561.394 (AFER 2/2004) du 13 janvier 2004; article 3 de l'arrêté royal n° 41 du 30 janvier 1987 fixant le montant des amendes fiscales

proportionnelles en matière de taxe sur la valeur ajoutée; article 241/10 du Règlement général sur les taxes assimilées au timbre; article 30^{quater} de l'arrêté du Régent du 18 septembre 1947 relatif à l'exécution du Code des droits de timbre). Bien que les dispositions attaquées ne remplacent pas cette pratique, elles prévoient des règles équivalentes.

B.6. En tant que la partie requérante se plaint de ce que les contribuables qui font usage de la régularisation fiscale sont soumis au même taux d'imposition que les contribuables qui ont déclaré leurs revenus entièrement et dans les délais, il convient de faire une distinction entre, d'une part, les revenus professionnels régularisés et les opérations T.V.A. régularisées et, d'autre part, les autres revenus régularisés.

B.7.1. Conformément à l'article 122, §§ 2 et 4, attaqué de la loi du 27 décembre 2005, les revenus professionnels régularisés et les opérations T.V.A. régularisées qui font l'objet d'une déclaration-régularisation sont soumis respectivement « à leur tarif normal d'imposition qui est d'application pour la période imposable au cours de laquelle ces revenus ont été obtenus ou recueillis, le cas échéant majoré de la contribution complémentaire de crise ou des centimes additionnels communaux applicables » et « à la T.V.A. au taux qui est d'application pour les opérations régularisées pour l'année au cours de laquelle les opérations ont eu lieu ».

B.7.2. Il n'est pas manifestement déraisonnable que le législateur, qui entend inciter les contribuables à régulariser leur situation fiscale, soumette ceux-ci au taux d'imposition qui aurait été applicable si les revenus non déclarés avaient fait l'objet d'une déclaration valable introduite dans les délais prescrits. Il a raisonnablement pu considérer que dans le cas contraire, si les contribuables devaient être soumis à un accroissement d'impôt, ceux-ci ne seraient pas disposés à faire usage du régime attaqué. Il en est en particulier ainsi parce que, conformément à la pratique administrative mentionnée en B.5, le contribuable qui déclare spontanément les revenus dissimulés par lui est imposé de ce chef sans application d'un accroissement d'impôt.

B.8.1. Conformément à l'article 122, § 1er, attaqué, de la loi du 27 décembre 2005, les autres revenus régularisés qui font l'objet d'une déclaration-régularisation sont soumis à un prélèvement :

« - à leur tarif normal d'imposition lorsque la déclaration régularisation est introduite au plus tard le 30 juin 2006;

- à leur tarif normal d'imposition majoré d'une amende de 5 points lorsque la déclaration-régularisation est introduite à partir du 1er juillet 2006 et au plus tard le 31 décembre 2006;

- à leur tarif normal d'imposition majoré d'une amende de 10 points lorsque la déclaration-régularisation est introduite à partir du 1er janvier 2007 ».

B.8.2. La partie requérante reproche en particulier à cette disposition le fait que, contrairement à ce qui serait le cas des revenus professionnels régularisés, la contribution complémentaire de crise et la taxe communale additionnelle ne seraient pas appliquées aux autres revenus régularisés, alors que ces impôts seraient effectivement d'application aux revenus des contribuables qui ont déclaré leurs revenus entièrement et dans les délais.

B.8.3. Les autres revenus régularisés sont soumis à « leur tarif normal d'imposition », majoré le cas échéant d'une amende de 5 ou 10 p.c. Par « tarif normal d'imposition », il faut entendre le taux qui aurait été appliqué si ces revenus avaient fait l'objet d'une déclaration valable introduite dans les délais prescrits. Les autres revenus déclarés valablement et dans les délais prescrits sont soumis à la contribution complémentaire de crise et à la taxe communale additionnelle. En conséquence, il y a lieu d'interpréter l'article 122, § 1er, attaqué, en ce sens que les impôts précités font partie du « tarif normal d'imposition ». Dans cette interprétation, la différence de traitement critiquée est inexistante.

En ce qui concerne l'immunité fiscale et l'exonération de poursuites pénales

B.9. En tant que la partie requérante se plaint de ce que les contribuables qui font usage de la régularisation fiscale bénéficieraient d'une immunité fiscale et d'une exonération de poursuites pénales, alors que cette protection ne s'applique pas aux contribuables qui n'ont pas déclaré leurs revenus ou les ont déclarés tardivement et aux contribuables qui ont payé tardivement les impôts dont ils étaient redevables, il convient de constater que les situations de ces deux catégories de personnes diffèrent.

B.10. Si les contribuables qui n'ont pas déclaré leurs revenus ou qui les ont déclarés tardivement, ou qui ont payé tardivement les impôts dont ils étaient redevables, sont soumis aux accroissements d'impôt, aux intérêts de retard, aux amendes et, le cas échéant, aux sanctions pénales que prévoit la loi, c'est parce que l'administration fiscale, après avoir mené une enquête, a constaté à leur égard qu'ils n'ont pas respecté leurs obligations fiscales, sans que le contribuable en question ait déclaré cette erreur au préalable.

B.11. Les dispositions attaquées, en revanche, ne s'appliquent que lorsque le contribuable introduit une déclaration-régularisation spontanément et préalablement à une enquête dirigée contre lui. L'article 123, 2°, attaqué, dispose à ce sujet que la déclaration-régularisation et le paiement des prélèvements dus ne produisent pas d'effets « si, avant l'introduction de la déclaration-régularisation, le déclarant a été informé par écrit d'actes d'investigation spécifiques en cours par une administration fiscale belge, une institution de sécurité sociale ou un service d'inspection sociale belge ». L'exonération de poursuites pénales prévue par l'article 127 attaqué s'applique si les intéressés « n'ont pas fait l'objet avant la date de l'introduction des déclarations visées à l'article 121, d'une information ou d'une instruction judiciaire du chef de ces infractions ».

De surcroît, l'immunité fiscale et l'exonération de poursuites pénales accordées par les dispositions attaquées ne sont d'application qu'après le paiement des montants dus en raison de la déclaration-régularisation.

B.12. Il n'est pas manifestement déraisonnable qu'un contribuable qui régularise spontanément sa situation en déclarant des sommes, valeurs ou revenus qu'il avait omis de déclarer dans le passé et qui paie les montants dus sur ces sommes, valeurs ou revenus, bénéficie d'une protection qui ne s'applique pas à un contribuable dont l'administration constate qu'il n'a pas respecté ses obligations fiscales.

En ce qui concerne le caractère unique

B.13. En tant que la partie requérante allègue que les dispositions attaquées iraient à l'encontre de l'arrêt n° 72/2005 du 20 avril 2005, dans lequel la Cour, au sujet de la déclaration libératoire unique instaurée par la loi du 31 décembre 2003, a considéré que cette mesure ne pourrait raisonnablement se justifier que si elle avait un caractère unique, il convient de constater que la régularisation fiscale diffère de la déclaration libératoire unique, aussi bien sur le plan de son champ d'application que sur le plan des revenus à déclarer et du taux d'imposition.

La loi du 31 décembre 2003 accorde aux personnes physiques la possibilité, à partir du 1er janvier 2004 et jusqu'au 31 décembre 2004 inclus, de déclarer les sommes, capitaux ou valeurs mobilières non déclarés jusqu'alors, qui étaient placés avant le 1er juin 2003 auprès d'un établissement de crédit ou une société de bourse étrangers. Les sommes, capitaux et valeurs mobilières déclarés sont réputés avoir été libérés d'impôts et le déclarant bénéficie d'une exonération de poursuites pénales moyennant le paiement de la contribution unique de 6 ou 9 p.c., fixée par l'article 4 de cette loi.

Les dispositions attaquées s'appliquent tant aux personnes physiques qu'aux personnes morales (article 121, 5°, de la loi du 27 décembre 2005) et portent sur l'ensemble des sommes, capitaux et valeurs mobilières non déclarés. Afin de pouvoir bénéficier de l'immunité fiscale et de l'exonération de poursuites pénales prévues par les dispositions attaquées, le déclarant doit payer le taux d'imposition normalement dû sur ces sommes, capitaux ou valeurs mobilières, majoré le cas échéant d'une amende de 5 ou 10 p.c.

B.14. Pour le surplus, en vertu de l'article 123, 3°, attaqué, une déclaration-régularisation ne produit pas d'effets « si une déclaration-régularisation a déjà été introduite en faveur du même déclarant ou assujetti à la T.V.A. ».

B.15. En conclusion, sous réserve de l'interprétation formulée en B.8.3, les dispositions attaquées ne sont pas incompatibles avec les articles 10, 11 et 172 de la Constitution.

Par ces motifs,

la Cour,

sous réserve de l'interprétation formulée en B.8.3, rejette le recours.

Ainsi prononcé en langue néerlandaise, en langue française et en langue allemande, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage, à l'audience publique du 26 avril 2007.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

A. Arts