

Numéro du rôle : 5709
Arrêt n° 115/2014 du 17 juillet 2014

A R R E T

En cause : le recours en annulation de l'article 6, 3°, de la loi du 11 juillet 2013 modifiant le régime de régularisation fiscale et instaurant une régularisation sociale (modification apportée à l'article 124, alinéa 4, de la loi-programme du 27 décembre 2005), introduit par la SPRL « Enjoy ».

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents A. Alen et J. Spreutels, et des juges J.-P. Snappe, E. Derycke, T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul et R. Leysen, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président A. Alen,

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 août 2013 et parvenue au greffe le 29 août 2013, la SPRL « Enjoy », assistée et représentée par Me M. Maus, avocat au barreau de Gand, a introduit un recours en annulation de l'article 6, 3°, de la loi du 11 juillet 2013 modifiant le régime de régularisation fiscale et instaurant une régularisation sociale (modification apportée à l'article 124, alinéa 4, de la loi-programme du 27 décembre 2005), publiée au *Moniteur belge* du 12 juillet 2013, troisième édition.

Le Conseil des ministres, assisté et représenté par J. De Vleeschouwer, conseiller au SPF Finances, a introduit un mémoire.

Par ordonnance du 27 mai 2014, la Cour, après avoir entendu les juges-rapporteurs E. Derycke et P. Nihoul, a décidé que l'affaire était en état, qu'aucune audience ne serait tenue, à moins qu'une des parties n'ait demandé, dans le délai de sept jours suivant la réception de la notification de cette ordonnance, à être entendue, et qu'en l'absence d'une telle demande, les débats seraient clos le 18 juin 2014 et l'affaire mise en délibéré.

Aucune demande d'audience n'ayant été introduite, l'affaire a été mise en délibéré le 18 juin 2014.

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

II. *En droit*

- A -

Quant à l'intérêt de la partie requérante

A.1. La partie requérante estime avoir intérêt au recours, en ce qu'elle est affectée directement et défavorablement par la disposition attaquée, puisqu'après paiement, le prélèvement-régularisation est définitivement acquis au Trésor public et ne peut donc plus être contesté. La partie requérante ayant engagé une procédure devant le tribunal avant la modification législative visée, dans le but d'attaquer le prélèvement-régularisation qu'elle avait payé, est directement affectée par la disposition attaquée, qui a précisément pour but d'empêcher de telles procédures.

A.2. Le Conseil des ministres fait valoir que la partie requérante ne justifie pas de l'intérêt requis. Elle a introduit sa déclaration-régularisation le 6 octobre 2009 et sa régularisation a été clôturée le 24 décembre 2009, alors que la disposition attaquée s'applique aux déclarations-régularisations introduites à partir du 15 juillet 2013. La déclaration-régularisation de la partie requérante reste entièrement soumise à l'ancienne réglementation, de sorte que la mesure attaquée ne saurait avoir de répercussion sur la procédure pendante devant le tribunal fiscal.

Quant au fond

En ce qui concerne le premier moyen

A.3. Le premier moyen est pris de la violation, par l'article 6, 3°, de la loi du 11 juillet 2013, des articles 10 et 11 de la Constitution, combinés avec l'article 1er du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme.

En prévoyant que le paiement du prélèvement-régularisation est définitivement acquis au Trésor public, la modification législative attaquée implique qu'après paiement, ce prélèvement revêt un caractère définitif et ne peut donc être contesté. Certes, l'exposé des motifs fait apparaître que, si une erreur matérielle, telle que le versement d'un montant trop élevé par exemple, s'est produite au moment du paiement du prélèvement, elle peut être corrigée en application des règles de droit commun en vigueur, mais cette possibilité ne figure pas à proprement parler dans le texte même de la loi. Dans son avis, le Conseil d'Etat a souligné qu'il fallait prévoir une voie de recours pour attaquer le prélèvement-régularisation.

Tout d'abord, la partie requérante souligne que la mesure attaquée exclut le droit de revenir sur sa propre déclaration après le paiement du prélèvement-régularisation. Depuis l'arrêt rendu le 22 mars 1949 par la Cour de cassation, il est généralement admis que le contribuable peut contester une imposition basée sur les éléments contenus dans sa déclaration, s'il s'avère que sa déclaration n'est pas conforme à la vérité. Il doit alors prouver que sa déclaration contient une erreur de fait ou de droit. Il n'est plus question, dans ce cas, d'une déclaration régulière. Le contribuable peut prouver une erreur dans sa déclaration par toute voie de droit, à l'exception du serment, et donc démontrer que le contenu matériel et juridique de la déclaration ne correspond pas à la réalité. En excluant ce droit dans le cadre du prélèvement-régularisation, la mesure attaquée viole les normes de référence précitées. Cette différence de traitement est dénuée de justification objective et raisonnable.

Ensuite, la partie requérante estime que la mesure attaquée exclut également le droit de contester le prélèvement-régularisation après paiement de celui-ci, ce qui est contraire au droit du contribuable de s'opposer à ce prélèvement, s'il s'avère, après paiement, qu'il est *contra legem*. Le droit de contester une imposition fiscale existe pour tous les impôts fédéraux, mais la mesure attaquée l'exclut pour ce qui est du prélèvement-régularisation. Cette différence de traitement est également dénuée de justification objective et raisonnable.

A.4. Le Conseil des ministres fait valoir qu'il existe une différence fondamentale entre, d'une part, les personnes qui introduisent une déclaration fiscale ordinaire et, d'autre part, les personnes qui introduisent une déclaration-régularisation. Dans le second cas, il ne s'agit pas d'une obligation, mais d'une faculté pour le déclarant, qui n'est en outre pas soumis à une déclaration périodique. La déclaration périodique obligatoire est introduite auprès du service de contrôle compétent, qui examine si la déclaration obligatoire est conforme à la réalité et procède à une taxation correcte. La déclaration-régularisation, en revanche, est introduite auprès du « Point de contact-régularisations », qui décide uniquement si la déclaration-régularisation est recevable et fixe le montant à payer sur la base des sommes, valeurs et revenus déclarés, sans examiner davantage ces montants déclarés.

Le segment de phrase « et est définitivement acquis au Trésor », inséré par la loi attaquée, doit être combiné avec les autres modifications instaurées par la loi du 11 juillet 2013. Le Conseil des ministres souligne que le législateur a prévu deux catégories de régularisations, à savoir la régularisation pour les « petits fraudeurs » et la régularisation pour les « grands fraudeurs ». Il appartient au contribuable concerné de choisir, sous sa propre responsabilité, entre les deux types de régularisation. Le législateur a inséré le segment de phrase précité dans l'article 124, alinéa 5, de la loi-programme du 27 décembre 2005 pour éviter que des déclarants reviennent, pour des motifs d'opportunité, sur des régularisations définitivement clôturées.

Le Conseil des ministres déduit des travaux préparatoires que le déclarant peut attaquer le prélèvement-régularisation devant le juge, non seulement sur la base du vice de consentement, de l'incapacité du déclarant et d'erreurs dans le calcul du montant dû, mais aussi lorsque des erreurs matérielles se sont glissées dans la déclaration ou dans le prélèvement-régularisation. La régularisation n'est, en outre, définitive qu'après paiement, de sorte que le déclarant peut toujours, avant le paiement, revenir sur sa décision de régularisation.

Il ressort de l'avis publié par le SPF Finances le 11 juillet 2013 qu'il est toujours possible de corriger les erreurs soit matérielles soit de droit en ce qui concerne les déclarations-régularisations pendantes. On peut explicitement lire, dans cet avis, que de telles corrections ne constituent pas une nouvelle déclaration.

Le Conseil des ministres rappelle que la demande de régularisation de la partie requérante a été clôturée définitivement le 24 décembre 2009 par l'octroi d'une attestation de régularisation, de sorte que la déclaration-régularisation et le paiement y afférent sont soumis à l'application des anciennes dispositions de la loi-programme du 27 décembre 2005. Du reste, ces anciennes dispositions n'empêchent pas non plus la partie requérante de contester le prélèvement-régularisation si des erreurs matérielles ou de droit se sont glissées dans sa déclaration-régularisation du 6 octobre 2009.

En ce qui concerne le deuxième moyen

A.5. Le deuxième moyen est pris de la violation, par l'article 6, 3°, de la loi du 11 juillet 2013, des articles 10 et 11 de la Constitution, combinés ou non avec l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme et avec le principe général de droit d'une bonne administration de la justice.

La mesure attaquée intervient directement dans les procédures introduites par la partie requérante. En ce qui concerne les litiges pendants, il est, de ce fait, porté atteinte, à l'égard d'une catégorie de justiciables, aux principes essentiels de l'organisation judiciaire et, concomitamment, aux garanties juridictionnelles offertes à tous. Se référant à la jurisprudence de la Cour, la partie requérante fait valoir que la rétroactivité d'une loi ne peut être justifiée que lorsqu'elle est indispensable à la réalisation d'un objectif d'intérêt général et que, lorsque le législateur intervient rétroactivement dans des litiges en cours, il doit en outre être question de circonstances exceptionnelles ou de motifs impérieux d'intérêt général. En l'espèce, le législateur n'a énoncé aucun élément concret démontrant le caractère indispensable de la rétroactivité.

A.6. Le Conseil des ministres estime que l'affirmation de la partie requérante selon laquelle la loi du 11 juillet 2013 a un effet rétroactif ne saurait être suivie. En effet, en vertu de l'article 19 de cette loi, les déclarations-régularisations introduites avant le 15 juillet 2013 sont traitées selon les dispositions de la loi-programme du 27 décembre 2005 telles qu'elles étaient libellées avant d'être modifiées ou abrogées par la loi du 11 juillet 2013. Les déclarations-régularisations introduites à partir du 15 juillet 2013 relèvent du nouveau régime de régularisation. Il ne saurait être question de la moindre intervention rétroactive de la part du législateur.

La procédure de régularisation dans laquelle la partie requérante était impliquée s'est déroulée plus de trois ans avant l'entrée en vigueur de la loi du 11 juillet 2013. On n'aperçoit donc pas comment la déclaration-régularisation et le paiement y afférent pourraient être soumis à l'application de la nouvelle loi. Selon le Conseil des ministres, la disposition attaquée n'a pas de répercussion sur la procédure pendante devant le tribunal fiscal.

- B -

B.1. La partie requérante demande l'annulation de l'article 6, 3°, de la loi du 11 juillet 2013 modifiant le régime de régularisation fiscale et instaurant une régularisation sociale (ci-après : la loi du 11 juillet 2013), qui dispose :

« Dans l'article 124 [de la loi-programme du 27 décembre 2005], les modifications suivantes sont apportées :

[...]

3° l'alinéa 4 est complété par les mots ' et est définitivement acquis au Trésor. ' ».

Depuis sa modification par l'article 6, 3°, attaqué, de la loi du 11 juillet 2013, l'article 124, alinéa 4, de la loi-programme du 27 décembre 2005 dispose :

« Le paiement du prélèvement doit s'opérer dans les 15 jours qui suivent la date d'envoi de ce courrier et est définitivement acquis au Trésor ».

B.2.1. L'article 124 de la loi-programme du 27 décembre 2005 figure dans le titre VII, chapitre VI (« La régularisation fiscale »), de cette loi.

Cette loi-programme a instauré une procédure de régularisation fiscale qui, contrairement à la procédure relative à la « déclaration libératoire unique » prévue par la loi du 31 décembre 2003, n'était pas limitée dans le temps.

Selon l'exposé des motifs du projet devenu la loi-programme du 27 décembre 2005, « le système de régularisation fiscale [introduisait] 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 voyaient offrir l'occasion « de régulariser leur situation fiscale en [...] déclarant spontanément les revenus qu'ils [avaient] 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).

B.2.2. La loi du 11 juillet 2013 met fin au caractère permanent de la procédure de régularisation instaurée par la loi-programme du 27 décembre 2005 et fixe la date ultime pour l'introduction des déclarations-régularisations au 31 décembre 2013 (*Doc. parl.*, Chambre, 2012-2013, DOC 53-2874/001, p. 3).

La loi du 11 juillet 2013 modifie également les conditions de régularisation. Ces modifications s'appliquent aux déclarations qui sont introduites à partir du 15 juillet 2013 et au plus tard le 31 décembre 2013.

B.2.3. La nouvelle procédure de régularisation distingue, d'une part, les revenus fiscalement non prescrits et, d'autre part, les capitaux fiscalement prescrits.

En ce qui concerne la catégorie des revenus fiscalement non prescrits, il est prévu deux types de régularisations. A cet égard, l'exposé des motifs du projet qui a conduit à la loi du 11 juillet 2013 mentionne ce qui suit :

« Quant aux revenus qu'il est possible de régulariser, le gouvernement a décidé de proposer deux types de régularisation.

Un premier type de régularisation concerne les 'petits fraudeurs', soucieux de régulariser, par exemple, des revenus sur des fonds qui ont été placés à l'étranger pour éviter le précompte mobilier. Ceux-ci payeront le tarif normal d'imposition des revenus qu'ils régularisent majoré d'une amende de 15 points de pourcentage.

Un deuxième type de régularisation concernera les grands fraudeurs, coupables de fraude fiscale grave et organisée et de délits liés (abus de biens sociaux, abus de confiance). Ceux-là seront soumis à une pénalité plus élevée » (*Doc. parl.*, Chambre, 2012-2013, DOC 53-2874/001, pp. 3-4).

L'article 122 de la loi-programme du 27 décembre 2005, modifié par l'article 3 de la loi du 11 juillet 2013, règle le premier type de régularisation et l'article 122/1, § 2, de la loi-programme précitée, inséré par l'article 4 de la loi du 11 juillet 2013, règle le second.

B.3.1. La partie requérante fait valoir qu'elle serait directement et défavorablement affectée par la disposition attaquée, en ce qu'après son paiement, le prélèvement-régularisation serait définitivement acquis au Trésor public et ne serait dès lors plus susceptible d'être attaqué, alors qu'elle a introduit une procédure devant le tribunal avant la modification législative attaquée, en vue de contester le prélèvement-régularisation qu'elle a payé.

B.3.2. Selon le Conseil des ministres, la partie requérante ne justifierait pas de l'intérêt requis. Sa déclaration-régularisation a été introduite le 6 octobre 2009 et sa régularisation a été clôturée le 24 décembre 2009, alors que la disposition attaquée serait applicable aux déclarations-régularisations introduites à partir du 15 juillet 2013. La déclaration-régularisation de la partie requérante resterait entièrement soumise à l'ancienne réglementation, de sorte que la mesure attaquée n'aurait aucune incidence sur la procédure que la partie requérante a introduite devant le tribunal avant la modification législative attaquée.

B.4. Il ressort de la requête que la partie requérante a introduit une déclaration-régularisation le 6 octobre 2009 et a payé le prélèvement-régularisation en question avant l'entrée en vigueur de la loi du 11 juillet 2013. Estimant qu'en raison d'une erreur, elle avait déclaré et donc payé des montants trop élevés, la partie requérante a introduit, le 8 mai 2013, une requête contradictoire en matière fiscale auprès du tribunal de première instance. Au cours de cette procédure, la réglementation en matière de régularisation fiscale a été modifiée par la loi du 11 juillet 2013, avec effet au 15 juillet 2013. Renvoyant à l'article 6, 3°, attaqué, de cette loi, la partie requérante soutient qu'elle serait privée de son droit de revenir sur sa déclaration-régularisation et de contester le prélèvement-régularisation.

B.5.1. L'article 19 de la loi du 11 juillet 2013 dispose :

« La présente loi entre en vigueur le 15 juillet 2013 à l'exception de l'article 7 qui entre en vigueur le 1er janvier 2014.

Les déclarations-régularisations introduites avant le 15 juillet 2013 seront traitées suivant les dispositions en vigueur de la loi-programme du 27 décembre 2005, telles qu'elles existaient avant d'être modifiées ou abrogées par la présente loi ».

B.5.2. Pour déterminer s'il convient d'appliquer l'ancien ou le nouveau régime de régularisation, il faut tenir compte, en vertu de l'article 19 précité, de la date à laquelle la déclaration-régularisation est introduite : les déclarations introduites avant le 15 juillet 2013 sont traitées selon l'ancien régime, les déclarations introduites à partir du 15 juillet 2013 le sont selon le nouveau régime.

Contrairement à ce que la partie requérante affirme, l'article 19 n'a pas d'effet rétroactif. Du reste, la procédure de régularisation de la partie requérante a été totalement clôturée le 24 décembre 2009 par la délivrance d'une attestation de régularisation. Par conséquent, la déclaration-régularisation et le paiement du prélèvement par la partie requérante ne relèvent pas du champ d'application de la nouvelle réglementation, de sorte que la disposition attaquée ne peut avoir de répercussion sur la procédure en cours devant le tribunal de première instance.

B.6. Le recours est dès lors irrecevable à défaut d'intérêt.

Par ces motifs,

la Cour

rejette le recours.

Ainsi rendu 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 constitutionnelle, le 17 juillet 2014.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

A. Alen